



Universidad  
Carlos III de Madrid  
www.uc3m.es

# ***TESIS DOCTORAL***

*Tesis doctoral en cotutela*

*Universidad Carlos III de Madrid – Universidad de Pisa*

## ***Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios***

**Autor:**

**Michele Ippolito**

**Tutors/Directores de tesis:**

**Prof. Enrique Ortiz Calle, Universidad Carlos III de Madrid**

**Prof.ra Brunella Bellè, Università di Pisa**

**DEPARTAMENTO**

**Universidad Carlos III de Madrid – Departamento de Derecho Público del  
Estado**

**Università di Pisa – Dipartimento di Giurisprudenza**

Getafe, febrero 2015



*[ a entregar en la Oficina de Posgrado, una vez nombrado el Tribunal evaluador , para preparar el documento para la defensa de la tesis]*

## TESIS DOCTORAL

# TÍTULO DE LA TESIS

**Autor:** *Michele Ippolito*

**Director/es:** Enrique Ortiz Calle y Brunella Bellè

Firma del Tribunal Calificador:

Firma

Presidente: (Nombre y apellidos)

Vocal: (Nombre y apellidos)

Vocal: (Nombre y apellidos)

Vocal: (Nombre y apellidos)

Secretario: (Nombre y apellidos)

Secretario: (Nombre y apellidos)

Calificación:

Getafe, de de

# **UNIVERSITA' DI PISA**

**Dipartimento di Giurisprudenza  
Dottorato di ricerca in Scienze giuridiche  
Programma di Giustizia costituzionale e Diritti fondamentali**

# **UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID**

**Departamento de Derecho Público del Estado  
Doctorado en Derecho**

**TESI DI DOTTORATO IN COTUTELA – TESIS DOCTORAL EN COTUTELA**

**LE MISURE CAUTELARI A TUTELA DEI CREDITI TRIBUTARI**

**LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

**Michele Ippolito**

**Relatori – Directores de tesis**

Prof.ssa Brunella Bellè, Università di Pisa

Prof. Enrique Ortiz Calle, Universidad Carlos III de Madrid

Settore scientifico disciplinare IUS/12

**PISA – MADRID, 2015**

*Desidero ringraziare tutti coloro che mi hanno aiutato nella stesura della tesi, in particolar modo al prof. Andrea Poddighe, alla prof.ssa Brunella Bellè e al prof. Enrique Ortiz Calle.*

*Ringrazio anche la prof.ssa Ascension Elvira Perales per i suoi preziosi consigli.*

# INDICE – ÍNDICE

## CAPITOLO PRIMO

### LA TUTELA CAUTELARE A FAVORE DELL'ENTE IMPOSITORE E DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

1. Premessa: la tutela cautelare nell'ordinamento giuridico italiano e piano della tesi di dottorato
2. La tutela cautelare a favore della parte pubblica in materia tributaria
  - 2.1 Le misure cautelari adottabili in assenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile autoprodotta dalla stessa amministrazione finanziaria
    - 2.1.1 Il fermo amministrativo generale ex art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923
    - 2.1.2 La sospensione dei rimborsi ex art. 23, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997
    - 2.1.3 Il fermo ex art. 38 bis, c. 3, D.P.R. n. 633/72
    - 2.1.4 L'ipoteca e il sequestro conservativo: evoluzione storica e breve inquadramento dell'istituto
  - 2.2 Le misure cautelari adottabili in presenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile autoprodotta dalla stessa amministrazione finanziaria
    - 2.2.1 L'ipoteca esattoriale e il fermo dei beni mobili registrati
    - 2.2.2 L'ipoteca esattoriale
    - 2.2.3 Il fermo dei beni mobili registrati
    - 2.2.4 La compensazione prevista dall'art. 23, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997 e l'applicabilità della compensazione in seguito all'adozione del fermo ex art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923
    - 2.2.5 Il blocco dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni
    - 2.2.6 Le altre misure cautelari e conservative nonché le altre azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del credito tributario
  - 2.3 Il ruolo assunto dall'ipoteca e dal sequestro conservativo nel sistema delle misure cautelari tributarie e brevi considerazioni personali.

## CAPITOLO SECONDO

### L'AMBITO DI APPLICAZIONE E I PRESUPPOSTI PER LA CONCESSIONE DELL'IPOTECA E DEL SEQUESTRO CONSERVATIVO

- 1 L'ipoteca e il sequestro conservativo in materia civile
  - 1.1 L'ipoteca
  - 1.2 Il sequestro conservativo
- 2 L'ambito oggettivo di applicazione: i crediti e gli atti oggetto della tutela
- 3 I presupposti per la concessione
  - 3.1 La necessaria presenza del *fumus* e del *periculum*
  - 3.2 La prova del *fumus* e del *periculum*
- 4 L'ambito soggettivo di applicazione
5. I beni oggetto della garanzia

## CAPITOLO TERZO

### IL PROCEDIMENTO DI APPLICAZIONE DELL'IPOTECA E DEL SEQUESTRO CONSERVATIVO

1. Il processo cautelare avanti alla commissione tributaria
  - 1.1 Premessa: la collocazione del processo sulle misure cautelari nel sistema tributario
  - 1.2 Le fonti del processo cautelare ex art. 22
  - 1.3 Le parti
  - 1.4 La notifica dell'atto presupposto
  - 1.5 L'istanza
  - 1.6 Il procedimento cautelare ordinario
  - 1.7 La trattazione e le spese del giudizio
  - 1.8 Il procedimento cautelare d'urgenza
  - 1.9 I mezzi d'impugnazione e il giudicato
  - 1.10 La sospensione dei provvedimenti cautelari

2. La perdita di efficacia delle misure cautelari

3. I rapporti con gli altri processi e procedimenti

3.1 Premessa

3.2 I rapporti con il processo sul rapporto sostanziale

3.3 I rapporti con il procedimento incidentale di sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato promosso nel processo sul rapporto sostanziale

3.4 I rapporti con il procedimento di riscossione

3.5 I rapporti con gli istituti deflattivi del contenzioso

3.6 I rapporti con il processo penale

3.7 I rapporti con le procedure concorsuali

## CAPÍTULO CUARTO

### LAS MEDIDAS CAUTELARES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ITALIANA

1. Las medidas cautelares de la Administración tributaria y del sujeto encargado a la recaudación de los tributos.

2.1 Las medidas cautelares que la Administración tributaria puede adoptar cuando no tiene un título ejecutivo.

2.1.1 La retención de los pagos ex art. 69, apartado 6, Regio Decreto n. 2440/1923.

2.1.2 La retención de las devoluciones ex artículo 23, apartado 1, Decreto Legislativo n. 472/1997.

2.1.3 La retención de las devoluciones ex artículo 38 bis, apartado 3, D.P.R. n. 633/1972.

2.1.4 La hipoteca y el secuestro preventivo.

2.1.4.1. El ámbito objetivo de aplicación.

2.1.4.2. Los presupuestos.

2.1.4.3. El ámbito subjetivo de aplicación.

2.1.4.4. El proceso cautelar antes el juez tributario.

2.1.4.5. El procedimiento.

2.1.4.6. Los medios de impugnación y la cosa juzgada.

2.1.4.7. La retención de los efectos de las medidas cautelares.

2.1.4.8. La pérdida de eficacia de las medidas cautelares.

2.1.4.9. Las relaciones con otros procesos y procedimientos.

2.2 Las medidas cautelares adoptables por el sujeto encargado a la recaudación de los tributos cuando la Administración Tributaria tiene un título ejecutivo.

2.2.1. La hipoteca recaudatoria y el secuestro de los bienes muebles registrados.

2.2.1.1 La hipoteca recaudatoria.

2.2.1.2 El secuestro de los bienes muebles registrados.

2.2.2. La compensación prevista por el artículo 23, apartado 2, Decreto Legislativo n. 472/1997 y la aplicabilidad de la compensación después la adopción de la retención de los pagos ex artículo 69, apartado 6, Real Decreto n. 2440/1923.

2.2.3. La retención de los pagos.

2.2.4. Otras medidas cautelares.

## CAPÍTULO QUINTO

### LAS MEDIDAS CAUTELARES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DIRIGIDAS A GARANTIZAR LA EJECUCIÓN FORZOSA, EN ITALIA Y EN ESPAÑA. UNA BREVE COMPARACIÓN

1. Premisa

2. La tutela cautelar

2.1 La finalidad de la tutela cautelar

2.2 Los presupuestos de las medidas cautelares

2.3 Las características del procedimiento cautelar

3. Las medidas cautelares de la Administración tributaria dirigidas a garantizar la ejecución forzosa

3.1. Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa en Italia

3.2. Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa en España

3.3 Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el ámbito internacional y en el marco de la asistencia mutua.

3.4. Una breve comparación







## CAPITOLO PRIMO

### LA TUTELA CAUTELARE A FAVORE DELL'ENTE IMPOSITORE E DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

*1. Premessa: la tutela cautelare nell'ordinamento giuridico italiano e piano della tesi di dottorato – 2 La tutela cautelare a favore della parte pubblica in materia tributaria – 2.1 Le misure cautelari adottabili in assenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile autoprodotta dalla stessa amministrazione finanziaria – 2.1.1 Il fermo amministrativo generale ex art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923 – 2.1.2 La sospensione dei rimborsi ex art. 23, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997 – 2.1.3 Il fermo ex art. 38 bis, c. 3, D.P.R. n. 633/72 – 2.1.4 L'ipoteca e il sequestro conservativo: evoluzione storica e breve inquadramento dell'istituto – 2.2 Le misure cautelari adottabili in presenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile autoprodotta dalla stessa amministrazione finanziaria – 2.2.1 L'ipoteca esattoriale e il fermo dei beni mobili registrati – 2.2.2 L'ipoteca esattoriale – 2.2.3 Il fermo dei beni mobili registrati – 2.2.4 La compensazione prevista dall'art. 23, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997 e l'applicabilità della compensazione in seguito all'adozione del fermo ex art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923 – 2.2.5 Il blocco dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni – 2.2.6 Le altre misure cautelari e conservative nonché le altre azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del credito tributario – 2.3 Il ruolo assunto dall'ipoteca e dal sequestro conservativo nel sistema delle misure cautelari tributarie e brevi considerazioni personali.*

#### **1. Premessa: la tutela cautelare nell'ordinamento giuridico italiano e piano della tesi di dottorato.**

La tutela cautelare nasce dalla consapevolezza che il decorso del tempo<sup>1</sup> dall'azione giurisdizionale<sup>2</sup> al giudicato incide sulla effettività della tutela giurisdizionale<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> G. CHIOVENDA, *Sulla perpetuatio iurisdictionis*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, vol. I, p. 274; G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1953, pp. 241 e ss.; A. PROTO PISANI, *Chiovenda e la tutela cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1988, pp. 19 e ss.; A. PROTO PISANI, *Procedimenti cautelari*, in *Enc. Giur.*, vol. XXIV, Roma, 1991, p. 3; A. PROTO PISANI, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Napoli, Jovene, 2003, p. 460, "la necessità di servirsi del processo a causa del divieto di autotutela privata può quindi per sé – stante la durata nel tempo del processo – essere causa, o concausa, di danno per l'attore che abbia ragione. Di qui l'esigenza – si può dire avvertita da sempre e in tutti i sistemi giuridici – che l'ordinamento intervenga allo scopo di neutralizzare il pregiudizio (irreparabile o comunque grave) derivante all'attore dalla durata del processo: si tratta di un intervento necessario a garanzia della effettività del diritto di azione e della tutela giurisdizionale, onde evitare che la durata del processo torni a danno

Infatti, la tutela cautelare è espressione dell'art. 24 Cost.<sup>4</sup>, giacché ha lo scopo di permettere alla parte vittoriosa in processo di ottenere quanto previsto dalla normativa sostanziale<sup>5</sup>.

---

*dell'attore che ha ragione*"; F. BATISTONI FERRARA, *Tutela cautelare e processo tributario*, in AA.VV., *I processi speciali. Studi offerti a V. Andrioli*, Napoli, 1979.

In merito al ruolo assunto dalla giurisdizione statale e al divieto di autotutela privata si veda C. FURNO, *Appendice al disegno sistematico delle opposizioni nel processo esecutivo*, Firenze, 1942, p. 309.

<sup>2</sup> E. T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, V. Colesanti – E. Merlin – F. Ricci (a cura di), VI ed., Giuffrè, 2002, p. 197, *"alla cognizione e all'esecuzione, con cui la giurisdizione compie l'intero ciclo delle sue funzioni principali, si aggiunge una terza attività, che ha una finalità ausiliaria e sussidiaria, ed è l'attività cautelare. Essa è diretta ad assicurare, a garantire l'efficace svolgimento e il proficuo risultato delle altre due, e concorre perciò mediatamente al conseguimento degli scopi generali della giurisdizione"*; F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 10, *"Le forme di intervento giurisdizionale sono essenzialmente tre, e ciò non tanto per scelta del legislatore, quanto per ragioni ontologiche, cioè per ragioni che prescindono dai singoli ordinamenti positivi. Esse sono la tutela dichiarativa, la tutela esecutiva, e la tutela cautelare. Ogni ordinamento (quantomeno ogni ordinamento moderno) prevede queste tre forme di tutela giurisdizionale"*.

Sul fondamento costituzionale della tutela giurisdizionale si veda N. TROCKER, *Processo civile e costituzionale*, Milano, 1974; L. P. COMOGLIO, *I modelli di garanzia costituzionale del processo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, p. 673 e ss.; S. LA CHINA, *Diritto processuale civile*, Milano, 1991, p. 125 e ss.; V. DENTI, *Prospettive costituzionali della giurisdizione*, in *Studi in onore di C. Mandrioli*, I, Milano, 1995, p. 3 e ss.; S. CHIARLONI, *Il nuovo art. 111 Cost. e il processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, p. 1016 e ss.

Per F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 10, *"La funzione dell'attività giurisdizionale cognitiva è essenzialmente quella di accertare l'esistenza della situazione sostanziale; accertare la lesione da essa subita a causa dell'illecito; e individuare quali effetti sono necessari, quali conseguenze giuridiche devono prodursi per eliminare la lesione che l'illecito ha prodotto"*.

<sup>3</sup> G. A. MICHELI, *Corso di diritto processuale civile*, I, Giuffrè, Milano, 1959, p. 67; A. ATTARDI, *Diritto processuale civile. Parte generale*, CEDAM, 1994, p. 143, *"il processo cautelare ha la funzione di assicurare l'effettività della tutela che la parte cerca per il suo (affermato) diritto nel processo di cognizione e ha, perciò, rispetto a tale giudizio, un carattere tipicamente strumentale"*; F. TOMMASEO, *Lezioni di diritto processuale civile. Disposizioni generali*, I, CEDAM, 2002, p. 211, afferma che la funzione della tutela cautelare consiste nel *"dare tutela sommaria e provvisoria ai diritti che troveranno in seguito piena protezione nel giudizio di cognizione"*; C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile. Nozioni introduttive e disposizioni generali*, III ed., Giappichelli, Torino, 2003, p. 22.

<sup>4</sup> In merito alla effettività della tutela e al diritto di difesa, si veda A. PACE, *Effettività del diritto di difesa e potere giuridico di cautela*, in *Giust. Cost.*, 1974, pp. 3348 e ss.; G. F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, II ed., Torino, Giappichelli, 1998, p. 16, *"la vera questione dei rapporti fra diritto e processo [...] è*

Da quanto detto emerge la strumentalità<sup>6</sup> di questa tutela rispetto al merito che si riflette sulla provvisorietà<sup>7</sup> della misura cautelare che, per l'appunto, è assorbita dalla decisione del giudice.

---

*legata al problema della effettività della tutela giurisdizionale. Anziché cioè valutare la norma processuale in termini di strumentalità rispetto al diritto soggettivo, essa va considerata in termini di efficienza riguardo la difesa del diritto. Non è cioè sufficiente che si conceda agli interessati il potere di ricorrere al processo in vista della tutela degli interessi che quest'ultimo deve soddisfare, ma occorre che i poteri che sono concessi a costoro siano in concreto idonei alla tutela delle loro relative posizioni. In altre parole non basta che diritto di azione e diritto di difesa [...] siano ufficialmente proclamati dalla Carta costituzionale o dalle varie norme processuali come appannaggio del cittadino, essendo necessario che il loro esercizio porti in concreto quell'utilità effettiva per la quale sono predisposti"; F. P. LUISO, Diritto processuale civile – Principi generali, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 28.*

Sulla effettività della tutela in materia tributaria si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 40.

<sup>5</sup> F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 20, "La funzione cautelare costituisce una delle esplicazioni di un principio fondamentale del processo, il principio secondo il quale la durata del processo non deve danneggiare la parte che ha ragione"; S. RECCHIONI, *Cautelare (processo)* (voce), in Enc. Giur. Sole 24 Ore, "accanto alle due protezioni dichiarativa ed esecutiva si colloca quella cautelare, la cui funzione, appunto, è di assicurare l'utilità di un futuro processo dichiarativo o esecutivo neutralizzando gli effetti patologici del [...] fattore temporale, ossia del tempo necessario per il relativo sviluppo essendo il processo un fenomeno di durata"; C. PUNZI, *Il processo civile – Sistema e problematiche*, I, I soggetti e gli atti, II ed., Torino, Giappichelli, 2010, p. 29, "ulteriore forma di tutela giurisdizionale è quella cautelare, la cui funzione è quella di assicurare l'utilità dei risultati di un futuro processo di cognizione o di esecuzione, e di far sì che la necessaria durata del processo non si risolva in un danno per la parte che sia stata costretta ad invocare la tutela giurisdizionale dei propri diritti. Attraverso l'azione cautelare si tende ad ottenere, mediante un giudizio a cognizione sommaria, un provvedimento giurisdizionale strumentale rispetto ai risultati conseguibili attraverso la tutela di cognizione e quella di esecuzione, e caratterizzato dalla provvisorietà, ossia dalla inidoneità a dettare una stabile e definitiva disciplina del rapporto giuridico controverso"; C. GLENDI, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, Corr. trib., 2010, p. 2653, secondo cui "la ratio della tutela cautelare quale momento essenziale dello stesso diritto di azione è quella di evitare che la durata del processo possa irreparabilmente danneggiare la parte che avrà ragione".

<sup>6</sup> Con la espressione strumentalità si vuole indicare che le misure cautelari "non sono mai fine a se stesse, ma sono immancabilmente preordinate alla emanazione di un ulteriore provvedimento definitivo, di cui esse provvisoriamente assicurano la fruttuosità pratica", P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, p. 21; F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 20, "la tutela cautelare – è questo l'elemento più importante – ha natura subordinata e non autonoma, come la tutela cognitiva e quella esecutiva. Essa non è rivolta alla tutela definitiva delle situazioni sostanziali, ma è, per così dire, al servizio, alle dipendenze di altre forme

Affinché possa essere invocata la tutela in esame devono sussistere due presupposti: il *periculum in mora*<sup>8</sup> – cioè il pericolo che nelle more del processo chi ha invocato la tutela giurisdizionale non ottenga quanto richiesto – e il *fumus boni iuris*, cioè la probabile esistenza della situazione sostanziale di cui si chiede la tutela cautelare<sup>9</sup>.

---

*di tutela giurisdizionale (normalmente cognitive, ma anche esecutive), in quanto ha la funzione di garantire l'effettività delle forme di tutela giurisdizionale, per così dire, principali".*

Cfr. E. REDENTI, *Diritto processuale civile*, III, Milano, 1957, p. 53; G.A. MICHELI, *Corso di diritto processuale civile*, Milano, I, 1959, pp. 67 e ss.; A. SCAGLIONI, *Il sequestro nel processo civile*, Milano, 1969, pp. 29 e ss.; L. MONTESANO, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Bari, 1980, p. 183; G. SAMORI, *Ammissibilità di un sequestro conservativo in presenza di un titolo esecutivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1984, pp. 148 e ss.; G. ARIETA, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1985, pp. 38 e ss.; E. T. LIEBAMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1992, p. 208; E. MERLIN, in *Il nuovo processo cautelare*, G. Tarzia (a cura di), Padova, 1993, p. 299; C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, I, XX ed., Torino, 1995, p. 74. Non riconoscono nella strumentalità un carattere tipico delle misure cautelari, C. CALVOSA, *La tutela cautelare (profilo sistematico)*, Torino, 1963, pp. 188 e ss.; A. ROCCO, *Trattato di diritto processuale civile*, V, *Processo cautelare*, Torino, 1966, pp. 58 e ss.; F. TOMMASEO, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1983, pp. 33 e ss.; F. VERDE, *I provvedimenti cautelari. La nuova disciplina*, CEDAM, 2006, p. 3.

<sup>7</sup> Cfr. P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, p. 14; G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1953, p. 82; A. CONIGLIO, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Giuffrè, Milano, 1953, p. 2, "le misure cautelari sono essenzialmente provvisorie (perciò vengono chiamate interinali). Nascono preordinate a un successivo provvedimento definitivo, allo scopo di prevenire un pericolo, cioè di evitare un danno giuridico che si preannuncia probabile in base alle circostanze di fatto. L'urgenza di provvedere non consente un esame pieno dei loro presupposti; si emette la misura cautelare senza l'accertamento del diritto cautelato, o soltanto previo un esame superficiale della sua esistenza, prima facie cognitio".

<sup>8</sup> In dottrina vengono distinti due tipi di *periculum in mora*, uno è il pericolo di infruttuosità, dove il pericolo nel ritardo viene contrastato anticipando gli effetti dell'emananda sentenza di merito con provvedimenti cautelari quali il sequestro conservativo e il sequestro giudiziario; l'altra è il pericolo da tardività dove la mera durata del processo costituisce la causa del pregiudizio. In merito a questa differenza si veda F. CARNELUTTI, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, p. 354; F. TOMMASEO, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1983, p. 133; A. PROTO PISANI, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Napoli, Jovene, 2003, p. 469; F. P. LUISO, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 294.

<sup>9</sup> A. ATTARDI, *Diritto processuale civile. Parte generale*, CEDAM, 1994, p. 146, "il *fumus boni iuris* implica la parvenza del buon diritto prospettato dalla parte istante. Il giudice, quindi, deve non valutare se il diritto da cautelare esista, poiché tale giudizio egli compirà in sede di decisione della controversia nel merito, ma compiere – sulla base degli elementi offerti dalla parte istante e dalla controparte,

Tali presupposti vengono usualmente valutati in un procedimento sommario<sup>10</sup> e rapido.

Ciò detto, la tutela cautelare è variamente prevista in tutte le giurisdizioni: ordinaria, amministrativa<sup>11</sup>, contabile e tributaria.

---

*che di regola è sentita, e in relazione a quanto risulta dagli eventuali atti di istruzione che abbia disposto – una mera valutazione di verosimiglianza e probabilità dell'esistenza del diritto medesimo”.*

<sup>10</sup> Autorevole dottrina osservando che il processo mediante il quale è trattata la domanda cautelare deve necessariamente essere sommario afferma che “la ragione è evidente: se – per raccogliere ciò che serve al fine di dare una risposta alla domanda cautelare – si dovessero usare gli stessi modi, tempi e tecniche con cui, nel processo dichiarativo, si raccoglie il materiale rilevante per la decisione, il tempo occorrente sarebbe sostanzialmente lo stesso del processo di cognizione, e la tutela cautelare non servirebbe più a niente”, F. P. LUISO, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 297.

Si veda anche F. TOMMASEO, *I provvedimenti d'urgenza. Struttura e limiti della tutela anticipatoria*, Padova, 1983, p. 171; L. MONTESANO, *La tutela giurisdizionale dei diritti*, in *Tratt. Dir. civ. it.*, in F. Vassalli (diretto da), Torino, 1985, p. 251; P. FRISINA, *La tutela anticipatoria profili funzionali e strutturali*, in *Riv. dir. proc.*, 1986, p. 372.

<sup>11</sup> Nell'ambito della giurisdizione amministrativa la tutela cautelare è disciplinata dall'ultima parte dell'art. 21 della Legge n. 1034/1971. In merito al giudizio cautelare amministrativo, si veda E. CANNADA BARTOLI, *Processo amministrativo cautelare e doppio grado di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 1977; F. G. SCOCA, *Processo cautelare amministrativo e Costituzione*, in *Dir. proc. amm.*, 1983, p. 311 e ss.; A. ROMANO, *Tutela cautelare nel processo amministrativo e giurisdizione di merito*, in *Foro It.*, 1985; A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Jovene, Napoli, II, 1989, p. 1464; E. FOLLIERI, *La cautela tipica e la sua evoluzione*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1989, pag. 648; S. TARULLO, *La tutela cautelare nel processo amministrativo tra vicende interne, vicende comunitarie e prospettive di riforma*, in *Foro amm.*, 2000, pagg. 2492 e 2493; D. DE CAROLIS, *Atti negativi e misure cautelari del giudice amministrativo*, Giuffrè, 2001; F. FOLLIERI, *Il nuovo giudizio cautelare: art. 3 l. 21 luglio 2000 n. 205*, in *Cons. Stato*, 2001; R. GAROFALI – M. PROTTO, *Tutela cautelare monitoria e sommaria nel nuovo processo amministrativo*, Giuffrè, 2002; C. CACCIAVILLANI, *Giudizio amministrativo di legittimità e tutele cautelari*, CEDAM, 2002; G. DE MARZO – G. MISSENERINI, *La tutela cautelare sommaria dinanzi ai giudici amministrativi*, CEDAM, 2004; M. ROSSI SANCHINI, *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, Giuffrè, 2006; F. MERUSI, *Diritto e processo tra azioni cautelari e riti speciali amministrativi*, in *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, M. Rossi Sanchini (a cura di), Giuffrè, 2006; S. RUSCICA, *Le novità in tema di tutela cautelare nel processo amministrativo*, Giuffrè, 2008; R. GIORDANO, *La tutela cautelare uniforme*, Giuffrè, 2008; R. LEONARDI, *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, Giuffrè, 2010; F. FRENI, *La tutela cautelare e sommaria nel nuovo processo amministrativo*, Giuffrè, 2011; M. SCARPINO, *La tutela cautelare ante causam nel processo amministrativo*, in *Giur. mer.*, 2011; M. BOVE, *Tutela cautelare nel processo*

Nella giurisdizione ordinaria<sup>12</sup> gli aspetti processuali della tutela cautelare sono disciplinati dagli articoli dal 669 *bis* al 669 *quaterdecies* c.p.c. – che costituiscono il c.d. procedimento cautelare uniforme – mentre, le singole misure cautelari, quali il sequestro giudiziario e il sequestro conservativo, vengono disciplinati da norme apposite<sup>13</sup>.

---

*amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, p. 85; S. RAIMONDI, *Le azioni, le domande proponibili e le relative pronunzie nel codice del processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, p. 917 e ss.

<sup>12</sup> In merito alla tutela cautelare nel processo civile si veda: P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, p. 21; E. ALLORIO, *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1936, I, p. 18 ss.; F. LANCELOTTI, *Osservazioni critiche intorno alla autonomia processuale della tutela cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, p. 232 ss.; E. T. LIEBMAN, *Unità del procedimento cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1954, pp. 248 e ss.; V. ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Jovene, Napoli, 1979, p. 365; E. FAZZALARI, *Provvedimenti cautelari (dir. proc. civ.)* in *Enc. Dir.*, XXXVII, Milano, 1988; C. CONSOLO, *La tutela sommaria e la convenzione di Bruxelles: la "circolazione" comunitaria dei provvedimenti cautelari e dei decreti ingiuntivi*, in *Riv. dir. int. priv. Proc.*, 1991, p. 593 e ss.; E. MERLIN, *Procedimenti cautelari ed urgenti*, in *Digesto, Disc. priv. sez. civ.*, XIV, Torino, 1996; L. QUERZOLA, *Appunti sulle condizioni per la concessione della tutela cautelare nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2000, p. 501; E. MERLIN, *Le misure provvisorie e cautelari nello spazio giudiziario europeo*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, pp. 759 e ss.; A. PROTO PISANI, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Napoli, Jovene, 2003, p. 457; M. BOVE, *Lineamenti di diritto processuale civile*, Torino, Giappichelli, 2004, p. 13; F. P. LUISO, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 309.

Sulla funzione e durata dei sequestri, si veda L. MONTESANO, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Cacucci editore, Bari, 1981, p. 194.

<sup>13</sup> Sul procedimento cautelare uniforme si veda C. CALVOSA, *Il processo cautelare (sequestri e provvedimenti d'urgenza)*, Torino, 1970; A. SALETTI, *Appunti sulla nuova disciplina dei procedimenti cautelari*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, p. 355 e ss.; G. VERDE, *Appunti sul procedimento cautelare*, in *Foro it.*, 1992, V, 432 e ss.; G. FINOCCHIARO, *Sul nuovo procedimento cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1995, pp. 855 e ss.; C. CECHELLA, *Il processo cautelare*, Torino, 1997; E. VULLO, *L'attuazione dei provvedimenti cautelari*, Torino, 2001; B. SASSANI – C. DELLE DONNE, *Manuale breve diritto processuale civile*, Giuffrè, III ed., 2008, p. 255; C. DELLE DONNE, *L'attuazione delle misure cautelari*, Dike, Roma, 2012.

In merito al sequestro si vedano, tra i tanti: A. CONIGLIO, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, III ed., Milano, 1949, p. 11; M. VELLANI, *La conversione del sequestro in pignoramento*, Milano, 1955; S. COSTA, *Sequestro conservativo*, in *Noviss. dig. It.*, XVII, Torino, 1970; M. CANTILLO – G. CATURANI, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1989; M. ZUMPANO, *Sequestro giudiziario e conservativo*, in *Enc. Dir.*, XLII, Milano 1990; C. FERRI, *Sequestro*, in *Dig. disc. priv. Sez. civ.*, XVIII, Torino, 1998, pp. 468 e ss.; R. CONTE, *Il sequestro conservativo nel processo civile*, Torino, 2000; C. FERRI, *Procedimenti cautelari a tutela del credito. Il sequestro conservativo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2000, p. 75 e ss.; R. CONTE, *Creditore già*



Il procedimento cautelare uniforme, vista la sua portata generale, assume un grande rilievo – come nel corso del presente lavoro sarà specificato – anche in materia tributaria.

Nella giurisdizione tributaria<sup>14</sup>, il discorso si fa più articolato per via della particolare posizione dell'Amministrazione Finanziaria che, come noto, pur acquisendo la veste formale di convenuto è attore in senso sostanziale<sup>15</sup> e i suoi atti sono esecutori a prescindere dal vaglio giurisdizionale<sup>16</sup>.

In questo contesto nel quale è il contribuente ad avere esigenze cautelari fanno eccezione le misure di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997: sequestro conservativo e ipoteca.

Detto in altri termini, dal lato della parte pubblica la tutela cautelare del credito tributario è conferita dal legislatore che ha attribuito agli atti emessi dall'Amministrazione efficacia esecutiva senza un previo accertamento giudiziale<sup>17</sup>; dal lato della parte privata, invece, il ricorrente può chiedere al giudice di inibire gli effetti esecutivi di detti atti.

---

*munito di titolo esecutivo giudiziale e sequestro conservativo ex art. 2905, 2° comma, c.c., in Riv. dir. proc., 2002, 1206 e ss.; C. CONSOLO, Spiegazioni di diritto processuale civile. Le tutele, I, CEDAM, 2003, p. 316;*

<sup>14</sup> Cfr. B. BELLE', *La tutela cautelare nel processo tributario, Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, p. 117.

<sup>15</sup> F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, IV ed., CEDAM, 2011, p. 59 e 60, "si dice, ordinariamente, che è attore colui che instaura il processo mediante la notifica dell'atto introduttivo del giudizio, contenente la domanda giudiziale e la vocatio in iudicium; è convenuto colui contro il quale la domanda è proposta [...] Se è vero che è sempre il contribuente ricorrente ad avviare il processo e dunque ad assumere la veste formale di attore, è altresì vero che, nella maggior parte dei casi, ci si muove nell'ambito di un processo di impugnazione e dunque in un contesto rispetto al quale l'azione del ricorrente altro non è che la reazione alla pretesa vantata dal convenuto [...] Nel processo tributario soggetto attivo formale è il contribuente, soggetto attivo sostanziale è, invece, il soggetto che ha emanato l'atto impugnato".

<sup>16</sup> F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Padova, 2003, p. 106. Il potere dell'Amministrazione è "strumento idoneo alla produzione di effetti giuridici senza che per la loro realizzazione sia necessario un previsto accertamento giudiziale".

<sup>17</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 126, "l'Amministrazione finanziaria, pertanto, proprio in virtù di tale valore costituzionale [interesse alla riscossione dei tributi] può e deve avere una posizione sovraordinata nello svolgimento delle sue funzioni. Tale supremazia si sostanzia, da un lato, nell'attribuzione di poteri autoritativi finalizzati alla

Ciò detto, il presente lavoro si riferirà alle misure cautelari a tutela del credito tributario attivabili dal giudice tributario su richiesta dell'attore in senso sostanziale e attivabili in autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria e dell'Agente della riscossione.

Più precisamente, la presente tesi si divide in cinque capitoli.

Il primo capitolo ha ad oggetto le misure cautelari adottabili dall'ente impositore e dall'agente della riscossione.

Il secondo e il terzo capitolo esaminano l'ipoteca e il sequestro conservativo di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997.

Il quarto e il quinto capitolo, in ossequio alla convenzione sottoscritta tra l'Università di Pisa e l'Università di Madrid, sono scritti in lingua spagnola.

Il quarto capitolo consiste in un riassunto dei primi tre capitoli.

Il quinto capitolo esamina le misure cautelari di cui all'art. 81 della *Ley General Tributaria*.

Infine, nell'ultimo paragrafo del quinto capitolo viene svolta un'analisi comparata delle misure cautelari italiane e spagnole.

## **2 La tutela cautelare a favore della parte pubblica in materia tributaria.**

Queste misure cautelari si prestano a diverse classificazioni<sup>18</sup>.

---

*ricostruzione dei fatti storici per verificare la corrispondenza dell'obbligazione tributaria alla qualificazione operata dal contribuente, dall'altro lato, nell'esecutorietà dei propri provvedimenti ossia nel potere di incidere unilateralmente sulla sfera giuridica del privato".* Si veda anche F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni di diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Milano, 2001.

<sup>18</sup> Sulle garanzie del credito tributario e, in particolare, sui privilegi generali e speciali, si veda, F. BATISTONI FERRARA – M. A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Giappichelli, Torino, 1990, pp. 125 e ss.

Un'altra classificazione che ritengo interessante riportare, seppur con una portata più ampia, è stata formulata in merito ai mezzi sostanziali di tutela dei crediti. Cfr. A. SBORDONE – G. LANDOLFO, *I mezzi di tutela nella riscossione delle imposte dirette e dei tributi straordinari*, Jovene, Napoli, 1951, p. 57, "per rafforzare la tutela intrinseca dei vari tipi di diritti soggettivi, l'ordinamento

In primo luogo<sup>19</sup>, si possono distinguere le misure cautelari adottabili in via di autotutela (il fermo *ex art.* 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923, la sospensione dei rimborsi<sup>20</sup> *ex art.* 23, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997, il fermo sui beni mobili registrati e l'ipoteca adottabile dall'agente della riscossione) e quelle adottabili in via giudiziale (l'ipoteca e il sequestro conservativo adottabili dall'ente impositore).

Nelle prime il vaglio di legittimità avviene, eventualmente, dopo la loro adozione, attraverso un ricorso proposto dal soggetto destinatario delle misure cautelari stesse.

---

*giuridico pone a disposizione dei privati vari rimedi che generalmente presentano anch'essi la struttura di diritti soggettivi (ausiliari). A loro volta, questi mezzi ausiliari si suddividono in due categorie a seconda che si limitino a rimuovere gli ostacoli che possono sorgere contro la realizzazione dei diritti, oppure sono anche idonei a fare raggiungere direttamente la realizzazione dei diritti stessi. Appartengono alla prima categoria: l'azione surrogatoria, l'azione revocatoria, il diritto di ritenzione, il sequestro conservativo, ecc. Appartengono alla seconda categoria i diritti di garanzia come pegno, ipoteca, privilegi, ecc.".*

Altra classificazione, sempre con una portata più ampia, viene fornita da G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, CEDAM, 2003, p. 289, "se il sistema dei privilegi è destinato ad operare nella fase della soddisfazione coattiva del credito tributario nel concorso con altri crediti, ad una logica di tutela differente rispondono altri istituti, propri della disciplina fiscale, che sono invece diretti ad evitare una possibile dispersione del patrimonio aggredibile dal debitore o ad assicurare una più agevole esecuzione su determinati beni. In tale categoria rientrano alcuni istituti di tutela cautelare preventiva, che prescindono da una situazione di attualità del rischio di riscossione del credito e tendono a presidiare una futura ed eventuale azione esecutiva. In tale ambito rientrano tutte le forme di cauzione o di garanzia richieste dalla legge, spesso in connessione dell'erogazione o di garanzia richieste dalla legge, spesso in connessione all'erogazione di rimborsi o all'autorizzazione all'esercizio di attività in sospensione d'imposta, che consentono al fisco di avvalersi della compensazione nella eventuale iniziativa di recupero del tributo derivante dal disconoscimento del diritto del contribuente. Ma la legge prevede anche forme di tutela cautelare repressiva, che sono invece collegate ad una situazione di attualità del rischio della dispersione della garanzia del credito tributario. In tale nozione rientrano infatti le ipotesi di fermo amministrativo dei rimborsi, di fermo dei beni mobili registrati, ma anche le figure, proprie del sistema sanzionatorio tributario, dell'ipoteca e del sequestro conservativo".

<sup>19</sup> In merito a questa prima classificazione si veda M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 479.

<sup>20</sup> Sui rimborsi dell'imposta si veda B. BELLE', *Dichiarazione dei redditi, rettifica o retrattabilità e rimborso dell'imposta*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, p. 370.

Nelle seconde, l'adozione è subordinata a una pronuncia da parte del giudice tributario, che avviene in seguito alla proposizione di un'istanza da parte dell'ente impositore ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97.

Con una seconda classificazione, invece, si possono distinguere le misure cautelari adottabili in assenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile (ipoteca e sequestro conservativo, il fermo *ex* art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923, la sospensione dei rimborsi *ex* art. 23, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997) e quelle adottabili in presenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile (ipoteca e fermo dei beni mobili registrati).

Nella prima categoria vi rientrano le misure cautelari adottabili in assenza di un titolo esecutivo autoprodotta dall'Amministrazione statale.

Per esempio, l'ipoteca e il sequestro conservativo possono essere adottate sulla base di un processo verbale di constatazione.

Il fermo amministrativo generale, invece, può essere adottato sulla base di una mera ragione di credito vantata da un'amministrazione pubblica.

In questo caso le misure cautelari sono adottate su iniziativa dell'ente impositore.

Nella seconda categoria, invece, le misure cautelari vengono adottate quando il debitore non adempie all'obbligo di pagamento nei termini stabiliti dalla cartella di pagamento o dall'atto di accertamento esecutivo.

In questo caso le misure cautelari sono adottate su iniziativa dell'Agente della riscossione.

## **2.1 Le misure cautelari adottabili in assenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile autoprodotta dalla stessa amministrazione finanziaria.**

### **2.1.1 Il fermo amministrativo generale *ex* art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923.**

Il fermo amministrativo<sup>21</sup>, disciplinato dall'art. 69, c. 6, del R.D. n. 2440/1923, prevede che “qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo”.

Questo istituto, denominato fermo amministrativo generale, consente a un'Amministrazione statale di sospendere il pagamento di un debito nei confronti di un privato, sul fondamento di una “ragione di credito” vantata nei confronti del medesimo soggetto da parte di un'altra Amministrazione<sup>22</sup>.

Il fermo in esame consiste in un provvedimento discrezionale di autotutela amministrativa<sup>23</sup> che può essere adottato da un'Amministrazione senza una previa autorizzazione da parte di un giudice.

---

<sup>21</sup> In dottrina, oltre alla giurisprudenza di seguito citata, cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie*, in Miccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, p. 1127; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 2002, p. 385-386; B. AIUDI, *La prassi nei rimborsi iva ed il fermo amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 836 e ss.; A. PERI, *Iva. Rimborso accelerato. Opponibilità del fermo amministrativo*, in *Fisco*, 1983, p. 2337. In merito alla natura e alla finalità del fermo amministrativo si vedano anche L. R. PERFETTI, *Fermo amministrativo e posizione dell'amministrazione debitrice. L'art. 69, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, come norma derogatoria o diritto potestativo civilistico*, in *Foro amm.* CDS, 2002, p. 3150 ss.

<sup>22</sup> T.A.R. Lombardia Milano, Sez. III, 12 febbraio 2013, n. 384 in *Massima redazionale Ipsa*, “Il fermo amministrativo disposto ai sensi dell'art. 69, ultimo comma, RD 18 novembre 1923 n. 2440 ha lo scopo di legittimare la sospensione in via cautelare e provvisoria del pagamento di un debito liquido ed esigibile da parte di un'amministrazione dello Stato a salvaguardia di una eventuale compensazione legale con altro credito che la stessa o altra amministrazione statale pretenda di avere nei confronti del suo creditore”.

<sup>23</sup> In dottrina, ritengono che l'istituto in esame sia caratterizzato dalla discrezionalità, A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, p. 521; C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, p. 586; L. PACIFICO, *Fermo amministrativo e crediti verso l'erario. Possibili sviluppi*, 1985, p. 4314; D. MERCURIO, *Procedura di fermo amministrativo. Portata e limiti*, in *Fisco*, 1985, p. 5557 e ss.; U. MIGNOSI, *Il fermo amministrativo quale garanzia dei crediti tributari*, in *Fisco*, 1995, p. 1794 e ss.; G. PALATIELLO, *Brevi note sul fermo amministrativo*, in *Il nuovo diritto, Rassegna giuridica pratica*, 1997, p. 639; M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib.*, 1995, p. 240; S. CIAMPANI, *La tutela del contribuente nei confronti del fermo amministrativo*, in *Fisco*, 1991, p. 5717; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni*

La dottrina maggioritaria ritiene che questa misura abbia natura cautelare in quanto la sua funzione è quella di assicurare il soddisfacimento di una pretesa erariale<sup>24</sup>.

Altra dottrina esclude la natura cautelare, ritiene che la misura sia esclusivamente finalizzata a rendere attuabile la compensazione tra debiti e crediti dell'amministrazione statale<sup>25</sup>.

Altri, sempre ritenendo che non abbia natura cautelare, lo considerano finalizzato allo snellimento delle operazioni amministrative di pagamento<sup>26</sup>.

Infine, c'è chi ritiene che esso costituisca un "potere unilaterale di autotutela con funzione ibrida, in parte cautelare ed in parte esecutiva, cioè finalizzato a consentire la futura compensazione fra debiti e crediti dello stesso soggetto"<sup>27</sup>.

---

*generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 737; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 262.

In giurisprudenza, Cass. SS.UU., 15 giugno 1967, n. 1389, in *Foro it.*, 1967, I, p. 2540; Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Foro it.*, 1977, p. 1146; TAR Lazio, sez. I, 10 febbraio 1987, n. 287, in *Foro amm.*, 1987, II, p. 1908; Cons. Stato, sez. III, 20 gennaio 1997, n. 1420, in *Cons. Stato*, 1997, p. 1321, "il c.d. fermo amministrativo è un provvedimento di autotutela cautelare avente struttura di un atto impeditivo di pagamento, preordinato al fine di consentire e agevolare la compensazione nell'adempimento da parte dello Stato delle sue obbligazioni pecuniarie".

<sup>24</sup> R. ROFFI, *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. It.*, 1973, p. 136; F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989; L. MONTEL, *Fermo amministrativo* (voce), in *Digesto disc. pubbl.*, vol. VI, Torino, 1991; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, p. 107; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 262; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2014, p. 130.

<sup>25</sup> A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1967, I, p. 317; S. CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in *Giur. Cost.*, 1972, p. 334; S. BUSCEMA, *Trattato di contabilità pubblica*, Milano, 1981, II, p. 663.

<sup>26</sup> C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, p. 585.

<sup>27</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 153. L'Autore prosegue sostenendo che "applicando il fermo amministrativo, l'Amministrazione anticipa una futura eccezione di compensazione, non immediatamente prospettabile trattandosi di crediti non ancora certi, liquidi ed esigibili".

L'istituto ha efficacia temporanea<sup>28</sup>, poiché i suoi effetti hanno efficacia solamente sino a quando non viene emesso un provvedimento definitivo che ne dispone la revoca in seguito all'accertamento dell'insussistenza del credito vantato dall'amministrazione statale, all'adempimento della parte privata, o all'incameramento attraverso la compensazione delle somme dovute al privato.

Affinché un'Amministrazione statale possa adottare il fermo amministrativo deve sussistere una "ragione di credito"<sup>29</sup>.

Secondo la prassi<sup>30</sup> e la dottrina<sup>31</sup> più risalente, la "ragione di credito" stava a indicare una mera pretesa creditoria. Questa impostazione è stata successivamente criticata da altra dottrina la quale ha ritenuto che una simile interpretazione può comportare un esercizio arbitrario del fermo da parte della pubblica amministrazione<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> In merito alla provvisorietà del fermo amministrativo si veda C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in Foro amm., 1969, III, p. 586; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 155; S. CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in Giur. Cost., 1972, p. 335; C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 7.

In giurisprudenza, Cons. Stato, Sez. IV, 23 dicembre 2002, n. 7278, in *Giur. It.*, 2003, p. 1496.

<sup>29</sup> Secondo la giurisprudenza, deve sussistere il *fumus boni iuris*. Cfr. Cass., Sez. I, 19 gennaio 1979, n. 39, in *Giust. civ.*, 1979, p. 600; Cons. Stato, Sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350; mentre non è necessario che sussista il *periculum in mora*. Cfr. Cass. SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733; Cass., Sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567, in *Guida al Diritto*, 2004, p. 38. In senso contrario, in dottrina, si è espresso S. CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in Giur. Cost., 1972, p. 333; R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 327.

<sup>30</sup> Secondo la Circolare della Ragione Centrale dello Stato n. 18/177644 del 24 marzo 1969, per "ragione di credito" s'intende una pretesa creditoria dotata di "ragionevole apparenza e fondatezza".

<sup>31</sup> In questo senso sembra si sia espresso G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1950, p. 646 ss.; C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in Foro amm., 1969, p. 585; C. BENTIVENGA, *Contabilità di Stato*, I, Milano, 1970, p. 309 ss.; A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, p. 352.

<sup>32</sup> Secondo G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, p. 318, che contesta l'interpretazione secondo cui "per l'applicazione dell'istituto in esame si ritiene che l'Amministrazione debba addurre a dimostrazione una ragionevole apparenza e fondatezza della pretesa vantata" afferma che "il fermo crea un privilegio a favore dell'erario, privilegio che si presta ad abusi e soprusi a danno dei privati dal momento che l'espressione ragione di

È stato, altresì, osservato che l'espressione "ragione di credito", pur non potendo costituire una pretesa creditoria pura e semplice, non può, all'estremo opposto, essere considerato un credito certo, liquido ed esigibile in quanto, in questo caso, non sarebbe necessaria la sospensione del pagamento, potendo l'Amministrazione statale procedere direttamente alla compensazione<sup>33</sup>.

Per questo motivo, all'espressione considerata, è stato attribuito un significato "intermedio", una posizione caratterizzata dal *fumus boni iuris*, consistente nella "ragionevole apparenza di fondatezza"<sup>34</sup>.

La giurisprudenza ritiene, altresì, che l'amministrazione possa adottare il fermo anche quando il proprio credito sia contestato, in quanto il suo presupposto normativo non è la provata esistenza del credito, ma la sua ragionevole apparenza di fondatezza<sup>35</sup>.

Il giudice di legittimità ha altresì ritenuto che l'adozione del fermo amministrativo di crediti tributari è incompatibile con il divieto di

---

*credito di cui all'art. 69 viene spesso intesa dall'Amministrazione come una pretesa creditoria pura e semplice a qualsiasi titolo".*

<sup>33</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 263, "il fermo non trova applicazione qualora il credito dell'agenzia fiscale si presentasse già definitivo ed incontestabile. Non vi è alcun motivo per dover sospendere temporaneamente il pagamento delle somme dovute al contribuente: l'agenzia fiscale procede direttamente a compensare i reciproci debiti".

<sup>34</sup> Cfr., Circ. min., 29 marzo 1999, n. 21/RGS, "l'unico termine idoneo a qualificare la pretesa come atto a radicare il potere di fermo, sembra potersi mutuare dal processo civile, ed è il c.d. *fumus boni iuris*, cioè la ragionevole apparenza di fondatezza". In tal senso si veda C. ANELLO – F. IZZI – C. TALICE, *Contabilità pubblica*, Milano, 1996, p. 362; F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989, p. 1 e 2; D. MERCURIO, *Procedura di fermo amministrativo. Portata e limiti*, in *Fisco*, 1985, p. 5554 e ss.; L. PACIFICO, *Fermo amministrativo e crediti verso l'erario. Possibili sviluppi*, 1985, p. 4314.

In giurisprudenza, Cass., sez. I, 19 gennaio 1979, n. 39, in *Giust. civ.*, 1979, p. 600; Cons. Stato, sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350; T.A.R. Lazio Roma, Sez. II ter, 25 febbraio 2004, n. 1777, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>35</sup> T.A.R. Lazio Roma, Sez. I, 10 maggio 2012, n. 4213, in *Fisco on line*; Cons. Stato, Sez. VI, 19 maggio 2010, n. 3145, in *Banca dati Ipsoa*; Cons. Stato, Sez. IV, 21 aprile 2010, n. 2271, in *Banca dati Ipsoa*; Cons. Stato, Sez. IV, 18 marzo 2010, n. 1620, in *Banca dati Ipsoa*; Cass. civ. Sez. I, 04 maggio 2004, n. 8417, in *Foro amm.*, 2004, p. 1309; Cons. Stato Sez. VI, 18 marzo 2004, n. 1441, in *Banca dati Ipsoa*.



intraprendere azioni individuali in seguito alla dichiarazione di fallimento di cui all'art. 51, R.D. n. 267/1942<sup>36</sup>.

Oltre ad aver cercato di attribuire un significato all'espressione "ragione di credito", la dottrina e la prassi si sono anche preoccupate di individuare i provvedimenti che, in seguito alla loro emissione, concretizzano detto presupposto.

Affinché questa pretesa creditoria diventi ragionevole, secondo la prassi ministeriale<sup>37</sup>, è sufficiente che venga emesso un processo verbale di constatazione mentre, in dottrina, è stato sostenuto che la ragionevolezza del credito si concretizza solamente "se esistono provvedimenti, non definitivi, in grado di produrre effetti nella sfera giuridica del contribuente"<sup>38</sup>.

Secondo la prassi ministeriale<sup>39</sup> non vi è alcun obbligo da parte dell'Amministrazione di notificare un provvedimento di fermo nei confronti del soggetto che subisce la sospensione del pagamento, in quanto il soggetto interessato potrà impugnare successivamente il provvedimento di compensazione.

In dottrina, è stata criticata questa interpretazione ministeriale, poiché "trascura il fatto che il provvedimento di fermo è la risultante di un procedimento amministrativo, comunque frutto di valutazioni, che deve avvenire nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza di

---

<sup>36</sup> Cass., Sez. V, 29 dicembre 2011, n. 29565, in *Banca dati Ipsoa*. Di veda anche Cass., Sez. I, 03 settembre 1996, n. 8053, in *Mass. Giur. It.*, 1996.

<sup>37</sup> Circolare ministeriale n. 4/2010.

<sup>38</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 158. L'Autore, poi, afferma che "per l'individuazione di questi provvedimenti ci si deve ricollegare agli atti impugnabili previsti dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 ed agli atti del procedimento di irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 472/97", comunque, "la cartella di pagamento non costituisce presupposto per l'applicazione del fermo, in quanto il credito è già esigibile e quindi l'Amministrazione può procedere con l'esecuzione forzata, ovvero con la compensazione".

<sup>39</sup> Ris. Min. Tesoro 14 ottobre 1974, n. 250669.

cui alla legge n. 241/90<sup>40</sup>, in grado di determinare una lesione attuale della sfera giuridica del soggetto”<sup>41</sup>.

Per questa ragione, il provvedimento di fermo, oltre a dover essere notificato, deve contenere una motivazione al fine di consentire un eventuale sindacato sulle valutazioni compiute dall’Amministrazione pubblica.

La motivazione deve indicare l’apparenza del credito vantato, il pericolo di sottrazione del creditore agli obblighi ai quali è tenuto e la proporzionalità della somma di cui si dispone il fermo, nonché il danno effettivamente paventato<sup>42</sup>.

I soggetti legittimati a richiedere e a eseguire il fermo sono solamente le Amministrazioni statali. Pertanto, non possono richiedere o eseguire il fermo né le Amministrazioni regionali, provinciali e comunali, né gli Enti pubblici dotati di personalità giuridica distinta dallo Stato<sup>43</sup>.

Dalla norma si evince che vi sono tre soggetti coinvolti: l’Amministrazione creditrice, l’Amministrazione debitrice e il soggetto che subisce il provvedimento.

Parte della dottrina ritiene che l’Amministrazione creditrice e debitrice possano coesistere nella stessa Amministrazione<sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> Sulla Legge n. 241/1990, si veda B. BELLE’, *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: legge 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 444.

<sup>41</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 169.

<sup>42</sup> T.A.R. Lazio Roma, Sez. I, 10 maggio 2012, n. 4213, in *Fisco on line*. Si veda anche la T.A.R. Lazio Roma, Sez. II ter, 07 gennaio 2010, n. 77, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>43</sup> Cfr. Consiglio di Stato 9 marzo 2005, in *Foro amm. CDS*, 2005, p. 863; Cass. SS.UU., 8 febbraio 2008, n. 3004; Trib. Foggia, Sez. lavoro, 03 febbraio 2014, in *Massima redazionale Ipsoa*; Cons. Stato, Sez. IV, 6 agosto 2012, n. 4457, in *Fisco on line*, ha previsto che l’istituto non trova applicazione nell’ipotesi in cui il soggetto potenzialmente creditore sia un ente munito di personalità giuridica pubblica (Inpdap e Fondo di previdenza) non annoverabile fra le amministrazioni statali; Cass. civ., Sez. I, 12 marzo 2010, n. 6038, in *CED Cassazione*, 2010.

<sup>44</sup> In questo senso si veda F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989; M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 245; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 161; G. PALATIELLO, *Brevi note sul fermo amministrativo*, in *Il nuovo diritto, Rassegna giuridica pratica*, 1997,

Qualora l'Amministrazione creditrice e debitrice coincidano, secondo una circolare ministeriale e secondo parte della dottrina<sup>45</sup>, non è necessario un provvedimento cautelativo di carattere temporaneo, potendo questa procedere direttamente alla compensazione<sup>46</sup>.

Questa interpretazione è stata da altri criticata poiché la compensazione può avvenire solamente quando la ragione di credito si traduce in una pretesa certa, liquida ed esigibile.

Quindi, nel caso in cui non si sia in presenza di una pretesa creditoria certa, liquida ed esigibile l'Amministrazione può provvedere

---

II, p. 639, secondo cui *"il provvedimento di fermo può essere adottato anche nel caso in cui la ragione di credito e il debito facciano capo non ad amministrazioni dello Stato diverse, ma a differenti uffici della medesima amministrazione (c.d. fermo su se stesso)"*; L. PACIFICO, *Fermo amministrativo e crediti verso l'erario. Possibili sviluppi*, 1985, p. 4313.

In giurisprudenza Ord. Corte Cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Giur. it.*, 1972, I, c. 1554; App. Napoli, 21 ottobre 1992, in *Giur. merito*, p. 513; TAR Sicilia, sez. I, Palermo, 16 aprile 1987, n. 103, in *Foro amm.*, 1987, p. 2028.

In senso opposto si è espresso A. E. GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 730. L'Autore afferma che *"l'art. 69, nel prevedere che la richiesta di sospensione sia rivolta da un'amministrazione che abbia ragioni di credito verso un privato ad altre amministrazioni che siano debtrici del medesimo, presuppone, all'evidenza, un rapporto di alterità e non di identità tra autorità creditrice e debitrice, sicché potrebbe ritenersi prima facie che la figura non possa impiegarsi nel caso difetti la descritta duplicità di soggetti pubblici"*.

In giurisprudenza, parrebbe contraria alla possibilità che l'amministrazione creditrice e debitrice combacino, C.T., II grado Lucca, sez. III, 5 settembre 1988, n. 123, in *Rass. trib.*, 1990, III, p. 737, con nota di E. BELLI CONTARINI, *Osservazioni in tema di tutela dei diritti di credito del contribuente*, 1990, p. 740.

L'argomento è stato trattato anche da R. DAMONTE, *Brevi note sull'applicabilità dell'istituto del fermo amministrativo in caso di crediti vantati da amministrazioni dello Stato per imposte e tasse*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, p. 774; S. CIAMPANI, *La tutela del contribuente nei confronti del fermo amministrativo*, in *Fisco*, 1991, p. 5715.

<sup>45</sup> C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 6., *"quando trattasi di Amministrazione che nello stesso tempo sia creditrice e debitrice e, sempre che il suo debito non sia inferiore al credito da essa vantato, non ricorre la necessità di un particolare provvedimento cautelativo di carattere temporaneo – quale è quello di cui all'art. 69 – potendosi direttamente e più celermente addivenire alla compensazione tra debiti e crediti, purché sussistano i requisiti di cui all'art. 1243 c.c. e cioè l'omogeneità dei termini, nonché la liquidità ed esigibilità dei crediti che vi entrano a far parte"*.

<sup>46</sup> Cfr., Circ. Ministero del Tesoro, 29 marzo 1999, n. 21.

autonomamente a disporre il c.d. fermo su se stesso e solo se emetterà il provvedimento definitivo potrà eseguire la compensazione<sup>47</sup>.

Poiché il fermo amministrativo contiene l'espressione generica "somme dovute", comprendente le situazioni debitorie di tutte le Amministrazioni statali, quindi anche quelle aventi origini in rapporti tributari, la dottrina e la giurisprudenza ritengono che questo istituto possa essere adottato anche dall'Amministrazione finanziaria<sup>48</sup>.

Il fermo può trovare applicazione sia nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria rivesta la qualifica di soggetto legittimato a richiedere il fermo che la qualifica di soggetto obbligato a eseguirlo.

Nel primo caso è l'Amministrazione finanziaria a vantare una ragionevole pretesa creditoria nei confronti di un soggetto creditore di un'altra Amministrazione statale la quale dovrà sospendere il pagamento fintantoché l'obbligazione tributaria non si definisca e si possa, eventualmente, procedere alla compensazione.

Il secondo opera quando il contribuente presenta un'istanza di rimborso all'ufficio impositore ma questo, pur riconoscendo il diritto, sospende il pagamento perché un'altra Amministrazione statale afferma di vantare una ragionevole pretesa.

Qualora la pretesa creditoria dotata di ragionevole apparenza e fondatezza non dovesse trasformarsi in un diritto di credito, l'Amministrazione dovrà

---

<sup>47</sup> Cfr., INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 162.

<sup>48</sup> Cfr., M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib.*, 1995, p. 247; L. GINOTTI, *In tema di fermo amministrativo e rimborsi IVA*, in *Giur. it.*, 2005, p. 420. In senso contrario, M. FINOCCHIARO, *Minato il principio di leale collaborazione nei rapporti che legano Fisco e contribuente*, in *Guida al diritto*, Milano, 2004, p. 42; C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 12.

In giurisprudenza, Cass. Sez. V, 13 luglio 2012 n. 11962, in *Il fisco*, 2012, p. 5826 nota di A. BORGOGGIO; Cass., sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567, in *Banca dati Ipsoa*. In senso contrario, Cass., Sez. V, 26 giugno 2003, n. 10199, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 1344; CTC, Sez. XVII, 28 aprile 1998, n. 2173, in *Banca dati Ipsoa*; CTC, Sez. V, 5 febbraio 1998, n. 485, in *Banca dati Ipsoa*; CTC, Sez. XVI, 19 dicembre 1993, n. 410.

revocare<sup>49</sup> il fermo ed erogare il rimborso, in caso contrario potrà operare la compensazione.

La revoca del fermo e l'erogazione del rimborso dovranno avvenire anche nel caso in cui la parte privata estingua il proprio debito prima che avvenga la compensazione<sup>50</sup> oppure nel caso in cui l'amministrazione creditrice annulli in autotutela la propria pretesa creditoria.

La dottrina<sup>51</sup> e parte della giurisprudenza<sup>52</sup> ritengono che questa misura cautelare non possa essere cumulata con altri strumenti di garanzia, ossia essi possono essere adottati alternativamente.

Per esempio, una volta sospeso il pagamento attraverso il fermo, l'amministrazione finanziaria non può richiedere la prestazione di una fideiussione o cauzione al soggetto che subisce il provvedimento, in quanto, realizzato l'interesse pubblico, mancherebbero i presupposti di utilizzo del potere. Difatti, non avrebbe senso che l'Amministrazione finanziaria chieda una fideiussione se ha già realizzato l'interesse pubblico in altro modo.

Secondo la giurisprudenza di legittimità più recente<sup>53</sup> il fermo amministrativo generale può essere impugnato dinanzi al giudice al quale

---

<sup>49</sup> Secondo il T.A.R. Sardegna Cagliari, Sez. I, 09 maggio 2006, n. 860, il fermo amministrativo ex art. 69 presuppone sia per la sua adozione che per la sua conservazione nel tempo, che ricorrano e perdurino esigenze cautelari effettive ed attuali, sicché esso deve essere revocato qualora le stesse vengano meno.

<sup>50</sup> *"Se la ragione di credito in relazione alla quale si è chiesto il fermo ha natura tributaria, e per esempio poggia su un avviso di accertamento notificato al contribuente, l'eventuale annullamento dell'atto da parte della Commissione tributaria, anche con sentenza non passata in giudicato, deve costituire il presupposto per la revoca del fermo. [...] Sembra, infatti, assurdo che, da un lato, in ossequio all'art. 68, D.Lgs. n. 546/92, l'Amministrazione debba rimborsare le somme corrisposte dal contribuente a titolo provvisorio, ma, dall'altro, possa continuare a mantenere in vita il provvedimento di fermo"*, G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 155.

<sup>51</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 163.

<sup>52</sup> CTC 19 gennaio 1993, n. 410, in *Banca dati Ipsoa*; CTC 28 aprile 1998, n. 2173. *Contra* Cass. 5 marzo 2004, n. 4567, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>53</sup> Cass., SS. UU., 22 dicembre 2010, n. 25983. Questa pronuncia parrebbe conformarsi a quanto espresso da una parte della dottrina. Cfr. M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 747. Altra dottrina e giurisprudenza risalente, invece,

è attribuita la cognizione della controversia sulla ragione di credito tutelata.

Pertanto, se il rimborso è sospeso dall'«Agenzia delle entrate o da altre Amministrazioni statali in relazione a un credito tributario la competenza è del giudice tributario.

Viceversa, se l'«Agenzia delle entrate sospende il rimborso sulla base della richiesta di un'altra Amministrazione statale, la competenza è del giudice ordinario o del giudice amministrativo a seconda della situazione soggettiva lesa.

### **2.1.2 La sospensione dei rimborsi ex art. 23, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997.**

L'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997<sup>54</sup> disciplina due differenti istituti: la sospensione dei rimborsi e la compensazione.

---

qualificava come interesse legittimo la situazione soggettiva di colui che subiva il fermo, pertanto, riteneva il giudice competente quello amministrativo. Cfr., in dottrina, R. ROFFI, *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. It.*, 1973, p. 143; F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989. In giurisprudenza, si veda anche la Corte Cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *CED Cassazione*, 1972; Cons. di Stato, 20 marzo 1970, n. 644; Cons. Stato, Sez. III, 29 novembre 2011, n. 6305; T.A.R. Sicilia Palermo, Sez. I, 27 giugno 2011, n. 1178, in *Banca dati Ipsoa*. Le Sezioni Unite della Cassazione, invece, avevano ritenuto che se la controversia verteva sulla "ragione di credito" la competenza doveva essere attribuita al giudice ordinario o a quello tributario, mentre, nel caso in cui la controversia vertesse sulla conformità del provvedimento ai requisiti di legge, il giudice competente doveva essere quello amministrativo. Cfr., Cass. SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733, in *Il fisco*, 2002; CTP Parma, Sez. VII, 07 febbraio 1997, n. 2, *Corr. Trib.*, 1997, p. 1644.

<sup>54</sup> L'art. 23 D.Lgs. 472/97, rubricato "*sospensione dei rimborsi e compensazione*" recita che "*Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.*

*In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.*

*I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.*

Tralasciando, per ora, la compensazione in quanto espressione di un provvedimento adottabile quando il credito è certo liquido ed esigibile, la sospensione dei rimborsi può trovare applicazione quando l'Amministrazione finanziaria vanta un credito non ancora certo, liquido ed esigibile.

Più precisamente, nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantino un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, questa può sospendere il pagamento se è stato notificato un atto di contestazione o un atto d'irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi<sup>55</sup>.

L'istituto in esame è stato introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento con il D.Lgs. n. 472/1997 e la dottrina e la giurisprudenza ritengono che il legislatore si sia ispirato, nella stesura, al fermo amministrativo generale<sup>56</sup>.

---

*Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione”.*

<sup>55</sup> La CTP Como, Sez. III, sent. 24 febbraio 2014, n. 116, in *Banca dati Ipsoa*, accolse un ricorso avverso un provvedimento di fermo sprovvisto di motivazione, il quale non indicava neppure se fosse stato emesso n atto di contestazione o di irrogazione di sanzioni. La CTP Verbania, Sez. I, 13 gennaio 2011, n. 5, in *Banca dati Ipsoa*, ha ritenuto illegittima la sospensione di un rimborso di un credito nei confronti di un ricorrente in quanto i carichi pendenti che gli si opponevano non derivavano da un atto di contestazione o di irrogazione di una sanzione tributaria. Si veda anche la CTR Abruzzo, Sez. II, 14 febbraio 2008, n. 25, in *Fisco on line*; CTR Puglia, Sez. VIII, 11 luglio 2005, n. 64, in *Banca dati Ipsoa*; CTP Avellino, Sez. I, 30 luglio 2003, n. 149, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004, p. 388, con nota di M. PEIROLO.

<sup>56</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 388, lo definisce come “una particolare applicazione del fermo amministrativo in materia specificatamente tributaria”; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735, afferma che la norma è “modellata sullo strumento giuridico di risalente concezione disciplinato” dal fermo amministrativo generale; G. BOLETTTO, *Commento all’art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797, secondo cui la disposizione “nella prima parte, essa appare come una specificazione del potere di fermo, già riconosciuto all’Amministrazione ex art. 69, 6° co., r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, di cui sembra dividerne la ratio cautelare, finalizzata alla salvaguardia delle ragioni creditorie di parte pubblica”.

In giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. V, 11 novembre 2011, n. 23601, in *CED Cassazione*, 2011, secondo cui “la norma contiene, come appare evidente, una

In virtù della somiglianza tra i due istituti, anche questo consente all'Amministrazione finanziaria di sospendere il pagamento di un debito certo, liquido ed esigibile nei confronti di un privato, in funzione dell'eventuale compensazione con un credito non ancora certo, liquido ed esigibile, vantato dalla stessa Amministrazione finanziaria.

La disposizione in esame, così come il fermo *ex art. 69*, è un provvedimento discrezionale di autotutela amministrativa<sup>57</sup> in quanto l'Amministrazione finanziaria, in presenza dei presupposti previsti dalla legge, può decidere se adottare o meno il fermo, attraverso una valutazione degli interessi contrapposti: quello dell'Amministrazione statale alla salvaguardia della riscossione del proprio credito e quello del soggetto nei cui confronti viene sospeso il pagamento.

Essa ha un'efficacia temporanea<sup>58</sup>, poiché è destinata a risolversi nella revoca o nella compensazione e svolge una funzione cautelare<sup>59</sup> in quanto

---

*disciplina specifica, in materia tributaria, dell'istituto del cd fermo amministrativo di cui al R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, dal quale, pertanto, mutua natura e funzione".*

<sup>57</sup> Cfr. M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 736; G. BOLETTTO, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797, "l'esercizio del potere di sospensione dei rimborsi è facoltativo e discrezionale; l'Amministrazione finanziaria, dunque, in presenza dei presupposti previsti dalla legge si troverà a ponderare l'interesse pubblico a che i crediti dell'Erario siano adeguatamente tutelati, con quello dei privati incisi dal provvedimento, i quali, in determinate circostanze, potrebbero essere pregiudicati in minor grado e con minor sacrificio dall'uso di differenti strumenti di tutela"; F. PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2689; "l'istituto è riconducibile ad esigenze di (auto)tutela patrimoniale dell'Amministrazione finanziaria, dato che il credito sanzionatorio non è ancora liquido ed esigibile mentre lo è – non foss'altro per l'implicito riconoscimento derivante dall'adozione del blocco – quello vantato dal contribuente"; F. PAPPARELLA, *Diritto tributario*, in Fantozzi A. (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 530; A. CICCIA – D. LIBURDI – F. RICCA – G. RIPA, *Le sanzioni tributarie dopo la riforma*, Cedam, 1999, p. 203; S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 90; Circ. min. 10 luglio 1998, n. 180-110100.

In giurisprudenza si veda la CTP Firenze, Sez. I, 15 dicembre 2011, n. 127, in *Banca dati Ipsoa* e la Cass., Sez. V, 11 novembre 2011, n. 23601, in *Banca dati Ipsoa*, secondo il cui il fermo viene "emesso, nell'esercizio di un potere discrezionale".

<sup>58</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni*



rivolta a tutelare le ragioni di credito per sanzioni amministrative tributarie attraverso il blocco dell'erogazione dei rimborsi.

In dottrina si discute circa l'ambito di applicazione dell'art. 23.

La dottrina maggioritaria ritiene che la norma trovi applicazione unicamente per crediti riguardanti l'imposizione di sanzioni amministrative tributarie<sup>60</sup>.

---

*amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735, "la sospensione dei rimborsi è riconducibile a una manifestazione di potestà d'autotutela, questa intesa non tanto come funzione giustiziale dell'amministrazione (il fare giustizia da sé di cui dovrebbe essere espressione, per esempio, l'annullamento d'ufficio), sebbene, piuttosto, come unilaterale salvaguardia di pretese creditorie mediante l'uso di poteri d'autorità (il farsi giustizia da sé)"; S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 86 e ss.; in questo senso si è espressa anche G. BOLETTI, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797, secondo cui l'istituto "è da inquadrare nell'ambito del potere di autotutela dell'Amministrazione".

<sup>59</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735; "il potere di sospensione di cui al 1° co. ha un'evidente funzione cautelare risolvendosi in una misura tesa a garantire il soddisfacimento del credito erariale, mediante successiva eventuale compensazione", M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario* (a cura di C. Consolo – C. Glendi), III ed., Cedam, 2012, p. 1252; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2013, p. 313, "il potere di sospensione di cui al primo comma ha un'evidente funzione cautelare risolvendosi in una misura tesa a garantire il soddisfacimento del credito erariale, mediante successiva eventuale compensazione".

Anche secondo la dottrina civilistica la compensazione configura uno strumento di autotutela del debitore che è anche creditore. Cfr. U. BRECCIA, *Le obbligazioni*, in *Trattato di diritto privato*, Iudica- Zatti (a cura di), Milano, 1991, p. 717; P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1998, p. 358.

<sup>60</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 728; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 27; M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 1250 – 1251, afferma che "la disposizione in esame costituisce una novità assoluta, caratterizzata da un'evidente intenzione del legislatore di potenziare le misure cautelari a garanzia del credito per sanzioni amministrative tributarie di carattere pecuniario"; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2013, p. 313; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 167; G. FALSITTA,

Le ragioni di questa impostazione si basano sulla *sedes materiae* della disposizione, sull'indicazione dell'autore della violazione ovvero dell'obbligato in solido quali soggetti destinatari del provvedimento e sull'indicazione del solo atto di contestazione e del solo atto d'irrogazione delle sanzioni, ancorché non definitivi, quali provvedimenti<sup>61</sup> che possono assurgere a presupposto della sospensione.

A sostegno di questa impostazione si può osservare che se il legislatore avesse voluto estendere la sospensione dei rimborsi ai crediti derivanti da accertamenti di maggiori tributi, lo avrebbe espressamente previsto così come ha fatto con l'ipoteca e il sequestro conservativo *ex art. 22*, il cui ambito oggettivo di applicazione è stato ampliato ai tributi e agli interessi dal D.L. n. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. n. 102/2009<sup>62</sup>.

Altra dottrina<sup>63</sup>, invece, ritiene che il provvedimento di cui all'art. 23 riguardi anche i crediti derivanti da accertamenti di maggiori imposte o da dichiarazioni del contribuente.

Conseguentemente, non troverebbe alcuna applicazione in ambito tributario il fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69.

Oggetto dei provvedimenti di sospensione e compensazione possono essere il rimborso di crediti esposti in dichiarazione e i crediti derivanti da pagamenti indebiti.

---

*Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, p. 319.

<sup>61</sup> Così come altra dottrina ha ritenuto che il solo processo verbale di constatazione non può assurgere a presupposto del fermo amministrativo generale; altra dottrina ritiene inapplicabile l'art. 23 al processo verbale di constatazione. In tal senso si veda E. COVINO – M. PACIERI – R. LUPI, *Sospensione dei rimborsi IVA a fronte di processi verbali: azioni cautelari del Fisco e tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 677; CTP Avellino, 30 luglio 2003, n. 149, in GT – Riv. giur. trib., 2004, p. 389, con commento di M. PEIROLLO.

<sup>62</sup> L'argomento verrà trattato nel prossimo capitolo.

<sup>63</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 756; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 214, secondo cui i provvedimenti *ex art. 23* svolgono una funzione di assorbire e sostituire ogni altra figura analoga rinvenibile nell'ordinamento.

Viceversa non assumono rilievo le pretese creditorie del contribuente che si fondano su altri titoli<sup>64</sup>, segnatamente di natura non tributaria, come, per esempio, a titolo di canone di locazione.

Il soggetto legittimato ad adottare il fermo e la compensazione è la sola Amministrazione finanziaria<sup>65</sup> che ricopre il ruolo di creditore e debitore.

Nell'art. 69, invece, sul versante pubblico vi sono due amministrazioni: una creditrice e una debitrice che, secondo parte della dottrina, possono coincidere nella stessa amministrazione.

Sul versante della parte privata, l'art. 23 prevede che il fermo può essere adottato nei confronti dell'autore della violazione o dei soggetti obbligati in solido.

---

<sup>64</sup> S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 89, "quanto alla natura del credito del contribuente, l'uso del termine rimborso fa pensare che il credito sia solo quello scaturente dall'imposta pagata in eccesso, e non anche quello derivante da pretese creditorie del contribuente che si fondano su altri titoli; non appare possibile che il credito per sanzioni possa essere compensato con un credito che il contribuente vanta iure privatorum, per esempio, a titolo di canone di un contratto di locazione"; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 28, "il secondo comma [dell'art. 23] dispone, difatti, che sia l'ufficio competente per il rimborso a pronunciare la compensazione. Da ciò dovrebbe conseguire che i soli crediti suscettibili di rimborso da parte dell'ufficio locale dell'agenzia fiscale possono essere compensati. A tale riguardo giova evidenziare che ovviamente il diritto al rimborso nei confronti di tali uffici è individuabile per i soli crediti tributari e non per quelli aventi natura extrafiscale". A titolo d'esempio, quest'ultimo autore, in una nota, afferma che "un credito extratributario maturato a favore del contribuente potrebbe individuarsi in riferimento al corrispettivo dovuto dall'amministrazione finanziaria o anche dall'agenzia fiscale ad un imprenditore per la fornitura di beni o la prestazione di servizi. Si pensi ad esempio a lavori di ristrutturazione della sede di tali soggetti".

La giurisprudenza si è espressa in senso opposto, riconoscendo all'amministrazione finanziaria la possibilità di compensare un debito tributario con un credito del contribuente avente natura diversa. Cfr. Cass., sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4035.

<sup>65</sup> Secondo alcuni Autori, l'art. 23 non trova applicazione nel caso in cui vi sia diversità del soggetto attivo del tributo, cioè nel caso in cui, per esempio, amministrazione creditrice sia un ente locale e amministrazione debitrice sia lo Stato. Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie*, in Miccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, p. 1128; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 754.

Poiché gli enti e le società con personalità giuridica<sup>66</sup> – ai sensi dell’art. 7, comma 1°, D.L. n. 269/2003 – sono responsabili degli illeciti amministrativi tributari ma non sono né autori della violazione né coobbligati in solido, si è posto il problema dell’applicabilità dell’istituto in esame nei confronti di questi soggetti. Sebbene a una prima lettura parrebbe che l’art. 23 li escluda dal proprio campo di applicazione, parte della dottrina si è espressa in senso contrario<sup>67</sup>.

Il presupposto della sospensione viene solitamente individuato nella necessità che il credito sanzionatorio risulti da provvedimenti sanzionatori notificati, ancorché non definitivi.

Anche il presupposto si distingue da quello del fermo amministrativo generale dove viene richiesta una mera “ragione di credito”.

Attenta dottrina ha però osservato come, nonostante il silenzio del legislatore, dovrebbero costituire presupposti del fermo anche il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*<sup>68</sup>, in quanto, l’esistenza di provvedimenti sanzionatori costituisce solamente quel “*minimum* perché possa dirsi sussistente l’apparenza del diritto”<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> Sull’argomento, ma prima della riforma richiamata, si veda B. BELLE’, *Pena pecuniaria direttamente irrogata ad ente fornito di personalità giuridica e responsabilità del suo rappresentante*, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, p. 1141.

<sup>67</sup> Secondo M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 1254, “è preferibile [...] ritenere, anche in un’ottica di interpretazione adeguatrice, che l’art. 23 in esame sia applicabile, anche in questa ipotesi, non avendo alcuna giustificazione razionale un’eventuale disparità di trattamento tra soggetti parimenti creditori del fisco e debitori di somme a titolo di sanzioni amministrative tributarie”.

<sup>68</sup> “Malgrado il silenzio del legislatore, il provvedimento di sospensione dei rimborsi, avendo natura cautelare, dovrebbe in teoria dar conto dell’apparenza del diritto vantato (*fumus*) e del pericolo di sottrazione del creditore dagli obblighi verso l’Amministrazione”, G. BOLETTTO, *Commento all’art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 798.

In giurisprudenza, la Cass., Sez. V, 11 novembre 2011, n. 23601, in *Banca dati Ipsoa*, richiede che il fermo sia adeguatamente motivato “in ordine al *fumus boni iuris* della vantata ragione di credito”.

<sup>69</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 740; secondo G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie*, Giuffrè, 1998, p. 120, “come in tutti i procedimenti sommari [...], anche in quello [...] di sospensione del

Sebbene non tutti ritengano necessaria la presenza dei due tipici presupposti delle misure cautelari, la sospensione dei rimborsi *ex art. 23* presenta un impianto più “garantista”<sup>70</sup> per la parte privata rispetto al fermo amministrativo generale il quale non richiede l’emissione e la notifica di alcun provvedimento e richiede come presupposto semplicemente una “ragione di credito”.

Ai sensi del 3° comma dell’art. 23, i provvedimenti di sospensione e compensazione devono essere notificati<sup>71</sup>, annoverandoli quindi tra gli atti recettizi i cui effetti provvedimenti si producono solamente in seguito alla notifica.

L’art. 23 prevede che il fermo e la compensazione possono essere adottati soltanto per un importo pari al credito risultante dall’atto di contestazione o irrogazione, ovvero dalla decisione della Commissione tributaria.

L’art. 69, invece, non indica alcun limite ma la giurisprudenza e la dottrina ritengono che anche per quest’ultimo la sospensione deve essere pari al credito vantato nei confronti della parte privata.

Qualora la pretesa sanzionatoria non dovesse trasformarsi in un diritto di credito in seguito a un annullamento giurisdizionale, in seguito a un’autotutela, oppure perché la parte privata estingue il proprio debito prima che avvenga la compensazione, l’amministrazione dovrà revocare il fermo ed erogare il rimborso.

---

*provvedimento dell’amministrazione finanziaria [...] dovrà essere valutata dal giudice il fumus boni iuris, vale a dire la probabilità della sussistenza del credito dell’amministrazione finanziaria relativo alla sanzione”.*

<sup>70</sup> In tal senso si è espresso anche F. PAPPARELLA, *Diritto tributario*, in A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 531. L’Autore ritiene che “l’art. 23 del d.lg. n. 472/1997 ha il merito di aver colmato gran parte delle lacune relative al fermo disciplinato dalla legge del 1923 e superato i dubbi di costituzionalità sollevati nel passato”; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, p. 318.

<sup>71</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 741, “si ritiene [...] che la formale comunicazione del provvedimento debba essere eseguita al soggetto nei cui confronti il fermo venga disposto, non avendo gli altri coobbligati alcun diretto interesse a conoscerne o contestarne l’adozione”.

Come prevedono espressamente i commi 3 e 4 dell'art. 23, il fermo e la compensazione sono impugnabili dinanzi al giudice tributario o al giudice ordinario<sup>72</sup>.

In seguito alla modifica apportata all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001<sup>73</sup>, la quale ha attribuito al giudice tributario "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati", le impugnazioni possono avvenire solamente avanti alle Commissioni Tributarie.

Da un punto di vista della tecnica legislativa si può osservare che il provvedimento di sospensione e quello di compensazione sono impugnabili non perché indicati espressamente dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ma in quanto ritenuti impugnabili dallo stesso art. 23.

Ciò è possibile in quanto la lettera i) dell'art. 19 citato prevede l'impugnabilità di "ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie"<sup>74</sup>.

Tuttavia, secondo parte della dottrina, i provvedimenti di cui all'art. 23 non costituiscono un nuovo genere di atti impugnabili rispetto a quelli

---

<sup>72</sup> G. BOLETTI, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 798, "con riguardo ai provvedimenti di sospensione dei rimborsi, i vizi propri si identificano nei presupposti formali della sospensione, vale a dire nella notifica di un atto di contestazione o di irrogazione e nella titolarità di un credito tributario. In più, essendo il fumus boni iuris in requisito necessario della sospensione fiscale dei rimborsi, si deve ritenere che il contribuente possa senz'altro ecceperne l'insussistenza dinanzi al giudice investito dell'impugnazione. Il provvedimento di compensazione, invece, presenta vizi propri quando sia stato disposto in eccedenza rispetto al quantum irrogato o risultante da decisione giudiziale, o quando sia stato emesso da Ufficio diverso da quello competente per il rimborso".

<sup>73</sup> La modifica dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 546/92 verrà affrontato nel successivo capitolo quando verrà esaminato il giudice competente ad autorizzare l'adozione dell'ipoteca e del sequestro conservativo previsti dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97.

<sup>74</sup> Sulla norma di chiusura contenuta nell'art. 19 si veda, tra i tanti, F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, IV ed., Cedam, 2011, p. 42; A. PODDIGHE (a cura di), *Rassegna di giurisprudenza e di dottrina sugli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie*, 16 ottobre 2012, Corte di Cassazione, p. 2; R. SCHIAVOLIN, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, III ed., Cedam, 2012, p. 292; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 28 e ss. Sui confini giurisdizionali tra giudice tributario, amministrativo e civile si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 48.

indicati dall'art. 19. Poiché il destinatario dei provvedimenti è portatore di una pretesa restitutoria, detti provvedimenti sono equiparabili al diniego di rimborso<sup>75</sup>.

Il terzo comma dell'art. 23 prevede che la Commissione tributaria possa disporre la sospensione, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, dei provvedimenti di sospensione e compensazione<sup>76</sup>.

La possibilità di sospendere gli effetti dovrebbe comportare l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di procedere ai pagamenti, salvi gli effetti restitutori nel caso in cui la pretesa sanzionatoria si riveli fondata in seguito all'esito del contenzioso avverso i provvedimenti sanzionatori.

### **2.1.3 Il fermo ex art. 38 bis, c. 3, D.P.R. n. 633/72.**

Il 3° comma dell'art. 38 bis, D.P.R. n. 633/1972 prevede la sospensione dei rimborsi quando viene contestato nel relativo periodo d'imposta il reato di emissione o utilizzo di fatture false<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> A. PACE, *I rimborsi*, in F. Tesauro, *Il processo tributario*, 1998, p. 752; S. M. MESSINA, *Ancora incertezze sulla giurisdizione sul fermo amministrativo di un rimborso IVA*, *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 924; M. BASILAVECCHIA, *Commento a C 02/1733*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1899. Secondo M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 1258, "essendo assai dubbia – ma credo in modo ingiustificato – la sospendibilità di atti impositivi di segno negativo (dinieghi d rimborso, di agevolazioni, di definizioni agevolate), il legislatore, avvertendo la sostanziale omogeneità della sospensione e della compensazione a dei dinieghi (temporanea, la sospensione, definitiva la compensazione), ha ritenuto opportuno stabilire espressamente l'applicabilità dell'art. 47, a proposito di entrambi i provvedimenti. Di qui l'opportunità della precisazione, ma anche il suo rilievo sistemico, considerato che essa si propone come una sorta di interpretazione autentica dell'art. 47, nel senso di considerare sospendibili tutti gli atti impugnabili, anche quelli negativi, ed in particolare i dinieghi di rimborso".

<sup>76</sup> Cfr. S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 85.

<sup>77</sup> Sull'argomento si veda: C. BECCALLI, *Sospensione del rimborso in pendenza di indagini penali*, in *Il fisco*, 2014, p. 1878; S. SERVIDIO, *Rimborso Iva e fermo amministrativo*, in *Il fisco*, 2011, p. 3820; A. A. FERRARI, *Fermo amministrativo e rimborsi Iva*, in *L'Iva*, 2004, p. 777; S. CAPOLUPO, *Fermo amministrativo, diritto al rimborso e tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2002, p. 3793.

La sospensione avviene fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto indicata nelle fatture emesse o utilizzate e dura sino a quando non si definisce il relativo procedimento penale.

Questo istituto, aggiunto nel D.P.R. n. 633/1972 dall'art. 1 del D.P.R. n. 24/1979, richiama l'art. 4, comma 1, n. 5), del D.L. n. 429/1982 secondo il quale veniva punito con la reclusione chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o al fine di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o l'indebito rimborso a terzi, emetteva o utilizzava fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti ovvero recanti l'indicazione di nomi diversi da quelli veri o dei corrispettivi o della imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale.

Questa norma è stata abrogata dall'art. 25, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ma la formulazione dell'art. 38 *bis* non ha subito alcuna modifica, continuando a richiamare la previgente disposizione.

Oggi, il D.Lgs. n. 74/2000, recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, prevede, all'articolo 8<sup>78</sup>, che è punito con la reclusione "chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

---

<sup>78</sup> Sul reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si veda, in dottrina, L. IMPERATO, *Commento all'art. 8 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), anno, II, p. 580; A. TRAVERSI – S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, 2000, p. 171; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2011, p. 259; G. SOANA, *I reati tributari*, 2009, p. 99; D. SECCIA, *Il D.Lgs. n. 74/2000 tra abrogazione e successione della legge penale nel tempo: l'emissione ed utilizzazione di fatture ed altri documenti per operazione inesistente*, in *Il Fisco*, 2000, p. 7024; I. CARACCIOLI, *Dalla ritenuta continuità di criminalizzazione delle fatture false all'attesa delle sezioni unite e del decreto correttivo*, in *Il Fisco*, 2000, p. 8738; E. FRUMENTO – G. PEZZUTO, *La nuova disciplina dei reati di emissione e dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti. I possibili effetti distorsivi di una costruzione unitaria dei reati*, in *Il Fisco*, 2000, p. 10039; P. CORSO, *Le manifestazioni della tutela penale della pretesa tributaria*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 741; A. GRASSOTTI, *Emissione di fatture false ed evasione di terzi*, in *L'IVA*, 2002, p. 292; I. CARACCIOLI, *Appunti sul tentativo nei delitti tributari*, in *Il Fisco*, 2005, p. 2134.



L'articolo 2<sup>79</sup>, invece, prevede la reclusione per “chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi”.

Quindi, la nuova disciplina dei reati in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto prevede il reato di “emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” solamente quando si vuole favorire l'evasione di terzi, ma, a differenza della precedente normativa, quando un soggetto emette fatture per operazioni inesistenti per favorire se stesso, non si configura alcun reato.

La nuova normativa inoltre non prevede più il reato di utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ma prevede il reato di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”.

Vi è, pertanto, una rilevante differenza: secondo la previgente disciplina il delitto si consumava con il semplice utilizzo di fatture o documenti per operazioni inesistenti; attualmente, è necessario che detta documentazione confluisca in una dichiarazione dei redditi.

Quindi, allo stato dell'arte, le ipotesi delittuose previste dagli articoli 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, sono quelle che consentono la sospensione dei rimborsi prevista dall'art. 38 *bis*<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> In merito al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si veda L. IMPERATO, *Commento all'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), anno, II, p. 532; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2011, p. 186; R. PISANO, *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Di Amato (a cura di), vol. VII, *Reati trib.*, p. 385; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, 2000, p. 48; G. IZZO, *Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti*, in *Il Fisco*, 2000, p. 5205; I. CARACCIOLI, *Costi fittizi 1999 e dichiarazione 2000: fatture false utilizzate in data anteriore al d.lgs. n. 74/2000. Fattispecie applicabili e prescrizione*, in *Il Fisco*, 2000, p. 5203; P. RUSSO, *I soggetti attivi nei delitti dichiarativi tributari*, in *Il Fisco*, 2003, p. 5072; P. CORSO, *Frode fiscale e ripartizione dell'onere della prova*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 507; F. MOSCHETTI, *Cass. n. 1364 del 21 gennaio 2011 – Consapevolezza dell'altrui frode e detrazione Iva*, in *Il Fisco*, 2011, p. 2117.

<sup>80</sup> Cfr. Cass. civ. Sez. V, 09-04-2014, n. 8295, in *CED Cassazione*, 2014.

A differenza del fermo amministrativo generale e del fermo in materia sanzionatoria, il potere di cui all'art. 38 *bis* è vincolato: esso si attiva al sorgere dei presupposti individuati dalla legge.

Parte della dottrina ha affermato che questo istituto svolge una funzione cautelare<sup>81</sup>.

#### **2.1.4 L'ipoteca e il sequestro conservativo: evoluzione storica e breve inquadramento dell'istituto.**

L'ipoteca e il sequestro conservativo risultano oggi disciplinati dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472<sup>82</sup>.

Questi istituti sono adottabili dall'ente impositore, in seguito a un'autorizzazione giudiziale, per tutelare i crediti di natura tributaria e sanzionatoria, nonché i relativi interessi, quando vi è fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> Cfr. C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 16.

<sup>82</sup> G. BOLETTI, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di) II, p. 789, "l'art. 22 in esame reca la disciplina del procedimento che l'ufficio finanziario o, in generale, l'organo cui è demandato il potere di irrogare sanzioni, deve osservare per ottenere l'iscrizione dell'ipoteca sui beni del trasgressore (e/o dei soggetti obbligati in solido) ovvero il sequestro conservativo degli stessi (compresa l'azienda) qualora sussiste il fondato timore di perdere la garanzia del credito"; G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Tabet (a cura di), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 281, "l'art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 tende ad apprestare una tutela cautelare al credito sanzionatorio, garantendone un più sicuro soddisfacimento attraverso gli istituti della ipoteca e del sequestro conservativo, da utilizzare quando la pretesa del Fisco non si è ancora formalizzata in un titolo esecutivo, o quando ancora la pretesa, pur formalizzata, non è totalmente esecutiva".

<sup>83</sup> G. SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1954, p. 174, "è bene anzitutto rammentare essere il sequestro, in generale, un atto di coercizione reale, avente carattere eccezionale, il quale apporta un limite al diritto di proprietà della cosa, che diviene pertanto indisponibile finché assoggettata a tale vincolo. È questo il carattere comune dell'istituto in esame, sia che esso lo si consideri nel campo civile, sia in quello penale, sia nel campo fiscale; estremi comuni, l'atto di coercizione sulla cosa esercitata a mezzo di un pubblico ufficiale, la conseguente limitazione del diritto di proprietà della stessa, e, quale manifestazione maggiore di tale limitazione, l'indisponibilità della cosa medesima".

Per comprendere appieno il ruolo che assumono nell'attuale sistema giuridico, è necessario, seppur brevemente, esaminare come si sono evoluti nel corso del ventesimo secolo.

Con il R.D. 25 marzo 1923, n. 796 fu estesa all'Intendente di Finanza la facoltà di promuovere tutti gli atti cautelativi contenuti negli artt. 603 e ss. c.p.p. al fine di assicurare gli interessi dell'erario.

Più precisamente, l'art. 4 disponeva che in base al verbale di contravvenzione l'Intendente di Finanza potesse procedere a tutti gli atti cautelativi che riteneva necessari a garantire i diritti dell'erario e attribuiva, altresì, la possibilità d'iscrivere ipoteca diversamente dall'art. 5 che attribuiva la facoltà di procedere al sequestro. Solamente per quest'ultima misura era richiesta l'esistenza di un pericolo nel ritardo e un'autorizzazione giudiziale per poterla adottare.

Poiché non vi era alcun collegamento con il giudizio, l'ipoteca era considerata una misura di diritto sostanziale con finalità di garanzia del credito.

Contrariamente, il sequestro conservativo, possedendo i caratteri tipici delle misure cautelari, era considerato un provvedimento cautelare<sup>84</sup>.

Alla fine degli anni trenta, con la Legge 7 gennaio 1929, n. 4 la disciplina subì profonde modifiche.

Questa legge, recante norme per la repressione delle violazioni alle leggi finanziarie, ebbe come obiettivo quello di riordinare il sistema sanzionatorio tributario, stabilendo delle disposizioni generali volte a regolare in modo uniforme la materia concernente la repressione degli illeciti finanziari<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 44, "appare, dunque, evidente che nella disciplina del '23 il sequestro conservativo aveva i caratteri della provvisorietà e della strumentalità tipicamente propri delle misure cautelari processuali, proprio per il fatto che l'impugnazione del provvedimento intendentizio introduceva necessariamente un giudizio ordinario, nel quale il giudice che autorizzava la tutela conosceva anche il merito della medesima questione".

<sup>85</sup> Cfr. I. CAPPELLOTTO – E. MANFREDI, *La difesa del contribuente nel procedimento per infrazioni delle leggi tributarie*, Milano, J. Di G. Pirola, 1939, p. 9, "quasi tutte le leggi che contemplano la materia dei vari tributi contengono, oltre

Con gli articoli 26<sup>86</sup> e 27<sup>87</sup>, il legislatore disciplinò le misure cautelari adottabili dall'Intendente per tutelare le ragioni dell'Esercizio a seguito di

---

*alle norme per la percezione di questi, delle disposizioni repressive per le inosservanze dei precetti che sono composte. Ma poiché tali leggi sono state emanate in epoche diverse e talvolta lontane, e sotto l'imperio di vari e mutevoli criteri legislativi, esse, nella indicazione delle pene anzidette, fanno uso di terminologie discordanti e talvolta contraddittorio fra di loro, pur intendendo riferirsi agli stessi concetti punitivi. A questi inconvenienti, che generavano incertezza nell'applicazione di questi dispositivi, ha creduto di porre rimedio la legge 7 gennaio 1929, n. 4 [...] [la quale] è stata dettata per raccogliere e coordinare in unico testo e ridurre ad unico sistema, tutta la materia di carattere repressivo sparsa nelle singole leggi finanziarie"; G. ANELLI, *Il diritto punitivo finanziario*, Cattolica, Alessandria, 1932; G. SPINELLI, *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1957, p. 15, "ragione della legge è la formazione di un sistema generale delle disposizioni penali riguardanti le violazioni delle leggi finanziarie interessanti i tributi dello Stato, con esclusione quindi dei tributi locali, la formazione di una legge generale che, come il Libro I del Codice penale, è destinata a prestare alle leggi speciali gli istituti necessari alla loro applicazione, onde fu chiamata dal Ministro proponente prelegge. Carattere della legge in parola è la sua organicità e generalità, onde le disposizioni si applicano, senza bisogno di alcun esplicito richiamo a tutte indistintamente le ipotesi di violazione delle leggi finanziarie riguardanti i tributi dello Stato, ad eccezione soltanto del caso in cui la legge concernente il singolo tributo preveda una deroga"; G. SPINELLI, *Le preleggi penali finanziarie, commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4*, Padova, 1933, pp. 182 e ss.; A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, Giuffrè, 1957; V. GALIANO, *Il diritto punitivo tributario*, Roma, 1937; R. CORDEIRO GUERRA, *La pena pecuniaria tributaria: evoluzione positiva e problematiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, pp. 111 e ss.; G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Cedam, 1929; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pp. 4 e ss.; L. RASTELLO, *Revisione della disciplina dell'illecito amministrativo tributario punito con la pena pecuniaria*, Cassa di Risparmio di Pistoia e Pescia, Pistoia, 1979; G. TABET, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, G. Tabet (a cura di), Giappichelli, Torino, 2000, p. 1.*

<sup>86</sup> L'articolo n. 26, rubricato "iscrizione d'ipoteca legale sui beni del trasgressore", prevedeva che "in base al processo verbale di constatazione di una contravvenzione di competenza dell'intendente di finanza o della violazione di una norma per la quale sia stabilita una pena pecuniaria, e quando vi sia pericolo nel ritardo, l'intendente può chiedere al presidente del tribunale competente la iscrizione di ipoteca legale sui beni del trasgressore, od anche l'autorizzazione di procedere, a mezzo dell'ufficio giudiziario, al sequestro conservativo sui beni mobili del trasgressore. Le precedenti disposizioni si applicano anche contro le persone e gli enti civilmente responsabili dell'ammenda o delle pene pecuniarie, a norma degli artt. 9, 10 e 12. Rispetto alle violazioni che costituiscono reato le facoltà indicate nel presente articolo non possono essere esercitate dall'intendente di finanza dopo che sia stata prodotta opposizione contro il decreto di condanna".

<sup>87</sup> L'articolo n. 27 del D.Lgs. n. 472/1997, rubricato "impugnazione dell'iscrizione ipotecaria e del sequestro" prevedeva che "la iscrizione dell'ipoteca e il sequestro possono essere impugnati da chiunque vi abbia interesse. L'impugnazione è

contravvenzioni o violazioni per la quale fosse stabilita la pena pecuniaria<sup>88</sup>.

Le modifiche principali riguardarono la richiesta, come presupposto, dell'esistenza di un pericolo nel ritardo<sup>89</sup> nonché l'autorizzazione giudiziale<sup>90</sup> oltre che per il sequestro, anche per l'ipoteca, rimanendo meramente eventuale l'instaurazione di un giudizio.

---

*proposta: 1) innanzi al giudice civile, quando si tratti di garanzia presa in seguito a violazione delle leggi finanziarie, la quale non costituisca reato; 2) innanzi al tribunale competente a conoscere del reato o che sarebbe competente se fosse proposta opposizione contro il decreto di condanna dell'intendente quando si tratti di garanzia presa in seguito a violazione delle leggi finanziarie, la quale costituisca reato. Tuttavia, in caso di contestazione relativa alla proprietà, il tribunale ne rinvia la risoluzione al giudice civile. Nel caso indicato nel n. 2, la impugnazione è proposta, trattata e decisa nelle forme stabilite per gli incidenti dal codice di procedura penale".*

<sup>88</sup> G. GIULIANI, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, Giuffrè, 1966, p. 331, "in caso di una qualsiasi violazione tributaria, costituente reato od anche illecito amministrativo, la legge dà allo Stato la possibilità di garantirsi dal pagamento delle sanzioni pecuniarie (multa, ammenda, pena pecuniaria) che il trasgressore potrà essere condannato a pagare. La garanzia si attua attraverso due provvedimenti: l'ipoteca legale (per i beni immobili) ed il sequestro conservativo (per i beni mobili)"; G. SPINELLI, *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1957, p. 160, "come il P.M., ai sensi dell'art. 616 e 617 c.p.p., può chiedere al giudice, presso il quale è in corso un procedimento penale, rispettivamente l'ipoteca legale sui beni dell'imputato preveduta dagli artt. 189 e 190 c.p., ovvero il sequestro conservativo dei beni mobili di costui, ai sensi degli stessi articoli 189 e 190 C.P., così l'I.F. può, a norma dell'art. 26 della legge in esame chiedere la iscrizione di ipoteca legale sui beni del trasgressore, ed anche l'autorizzazione a procedere a mezzo dell'ufficiale giudiziario al sequestro dei beni mobili del trasgressore".

Sull'argomento si veda anche R. PANNAIN, *In tema di sequestro conservativo penale*, in *Riv. pen.* 1936, p. 1191; G. SPINELLI, *Appunti sul sequestro e sulla confisca nelle leggi civili, penali e finanziarie*, in *Ann. dir. proc. pen.*, 1937, p. 1078; E. CONTIERI, *Questioni in tema di sequestro conservativo penale*, 1938, p. 332; G. FIETTA, *Il sequestro conservativo penale*, in *Riv. pen.*, 1940, p. 919; G. FOSCHINI, *Le cautele penali*, in *Riv. it. Dir. pen.*, 1956, p. 27; A. SCAGLIONI, *Il sequestro*, Milano, 1941; A. CONIGLIO, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1942.

<sup>89</sup> G. GIULIANI, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, Giuffrè, 1966, p. 332, "i suddetti provvedimenti [...] devono essere giustificati dal pericolo nel ritardo dell'emanazione dei provvedimenti di condanna. In altri termini, la legge vuole evitare che il trasgressore, nelle more del giudizio che porterà alla sua condanna, possa disfarsi dei suoi beni così da risultare insolubile al momento dell'esecuzione della condanna".

<sup>90</sup> G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Cedam, 1929, p. 42, "poiché non può rientrare nei compiti del presidente del tribunale di procedere all'iscrizione dell'ipoteca, la disposizione, in analogia a

Più precisamente, l'articolo 26 attribuiva all'Intendente la facoltà di chiedere al Presidente del Tribunale l'iscrizione di ipoteca<sup>91</sup> o l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo nei confronti dei beni del trasgressore o delle persone e degli enti civilmente responsabili dell'ammenda o delle pene pecuniarie.

I presupposti erano identificati nell'esistenza di un processo verbale di constatazione e nel pericolo nel ritardo<sup>92</sup>.

---

*quanto nello stesso articolo è disposto per il sequestro, si deve intendere nel senso che l'intendente deve chiedere al presidente del tribunale l'autorizzazione a iscrivere l'ipoteca legale. Il presidente autorizza l'iscrizione con suo provvedimento, in base al quale poi l'intendente cura che la iscrizione abbia luogo, osservate le forme all'uopo stabilite dalla legge comune. Nello stesso modo l'intendente deve procedere, qualora, sussistendo pericolo nel ritardo, intenda chiedere il sequestro conservativo sui beni mobili del trasgressore. Autorizzato il sequestro conservativo, questo è eseguito dall'ufficiale giudiziario".*

<sup>91</sup> C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 195, "talvolta si è dubitato che l'Intendente di finanza avesse il potere di chiedere l'iscrizione di ipoteca legale a garanzia di credito sorgente da violazione tributaria non costituente reato, e ciò nella considerazione che l'art. 2817, n. 4, cod. civ., prevedendo l'iscrizione di ipoteca legale a favore dello Stato sopra i beni dell'imputato o della persona civilmente responsabile per l'ammenda, presupporrebbe implicitamente solo l'esistenza di un fatto-reato, e non anche di un illecito amministrativo. Tale tesi però non trova alcun appoggio nell'art. 26, il quale disciplina la garanzia in esame per il caso di contravvenzioni di competenza dell'Intendente di finanza o della violazione di una norma per la quale sia stabilita la pena pecuniaria".

<sup>92</sup> Secondo C. CONSOLO, *Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26, L. n. 4/1929*, in *Rass. trib.*, 1987, p. 9, il Presidente del Tribunale deve "saggiare con la normale cura l'effettiva sussistenza del presupposto cautelare del periculum in mora, il cui onere probatorio grava sul richiedente, cioè sull'Intendente, il quale – si è precisato in giurisprudenza – non può dirsi averlo assolto allorché alleggi semplicemente l'ingente entità del credito vantato dalla finanza o sottolinei il comportamento dei trasgressori, ove ciò involga l'accertamento di fatti oggetto del processo pendente"; E. AMODIO, *Garanzie patrimoniali penali*, in *Enc. Dir.*, XVIII, Giuffrè, Milano, 1969, p. 511, l'adozione dei provvedimenti cautelari "è costantemente subordinata all'accertamento di una concreta situazione di fatto idonea a prospettare il pericolo di eventi capaci di frustrare il soddisfacimento dei crediti dipendenti da reato prima che sia possibile procedere all'espropriazione forzata. Il potere cautelare, sussiste, insomma, a condizione che sia riscontrato un effettivo periculum in mora".

Si veda inoltre la Circ. Agenzia delle Entrate, 16-66162 del 2 aprile 1959. Secondo la Nota n. 13939/1623/58 del 10 luglio 1958 dell'Avvocatura Generale dello Stato, il Tribunale non deve valutare il pericolo nel ritardo. In senso contrario v. Corte di Appello di Bologna, Sent. n. 204, sez. I, del 17 marzo 1960.

Per quanto riguarda la fondatezza della pretesa, la prassi<sup>93</sup> e parte della dottrina<sup>94</sup> ritenevano che la valutazione non dovesse essere rimessa al giudice, bensì all'Intendente in quanto una valutazione da parte dell'autorità giudiziaria sarebbe stata inutile e superflua. Secondo questa impostazione, il Tribunale doveva limitarsi ad accertare l'esistenza del verbale ed il pericolo nel ritardo.

Secondo altra dottrina, tenuto a una valutazione del *fumus boni iuris*<sup>95</sup> doveva essere il giudice, in quanto "la valutazione di tale presupposto non

---

Sull'argomento si veda anche I. CAPPELLOTTO – E. MANFREDI, *La difesa del contribuente nel procedimento per infrazioni delle leggi tributarie*, Milano, J. Di G. Pirola, 1939, p. 19; G. NANULA, *Le violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1968, p. 150; G. SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1954, p. 162; C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 198; C. RAU, *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1984, pp. 997 ss.

<sup>93</sup> Ris. Min. 370431 del 13 maggio 1981 Dir. gen. Tasse; Ris. Min. 23 giugno 1978 n. 411141, Dir. gen. Tasse e imp. ind. in *Boll. trib.*, 1978, p. 1214; Circ. min. fin. n. 16/66162 del 2 aprile 1959.

<sup>94</sup> U. MIGNOSI, *La responsabilità civile dell'Intendente di finanza in ordine all'adozione dei provvedimenti ex art. 26 della L. n. 4/1929*, in *Fisco*, 1990, p. 4838; B. AIUDI, *Le misure cautelari nel procedimento tributario: attualità dell'art. 26 della l. 7 gennaio 1929, n. 4*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 873; DISETTI, *Le attribuzioni del Presidente del tribunale nella concessione delle misure cautelari*, in *Corr. trib.*, 1982, p. 797; G. MANFREDI, *Le misure cautelari dell'Amministrazione finanziaria*, in *L'ordinamento tributario*, Pistone (a cura di), II, Padova, 1986, p. 646. Altra dottrina, seguendo un percorso differente, ha ritenuto che "il fumus, inteso quale probabilità di fondatezza della pretesa creditoria, non rientra tra gli elementi che condizionano l'adozione di queste misure. Ne discende che non deve compiere questa valutazione l'Ufficio richiedente e che anche per il giudice l'accertamento dell'esistenza del P.v. non è compiuto nell'ottica della valutazione degli elementi tipici delle misure cautelari, ma attiene al ben diverso piano della verifica della regolarità formale del procedimento. La conclusione cui si è qui pervenuti appare, poi, adeguata alla proposta ricostruzione di queste misure in termini di garanzie", S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997, pp. 77-78.

<sup>95</sup> C. CONSOLO, *Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26, L. n. 4/29*, in *Rass. trib.*, 1987, I, pp. 9 e ss.; G. MANDO', *Iva. Repressione delle violazioni. Provvedimenti cautelari*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 746; G. GIULIANI, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, Giuffrè, 1966, p. 332, "in ogni caso, è sempre il Presidente del Tribunale che, prima di concedere l'iscrizione dell'ipoteca o l'autorizzazione al sequestro, deve vagliare i motivi che giustificano e rendono fondata la richiesta dell'intendente". Secondo C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 201, la tesi secondo cui il Presidente del Tribunale non debba verificare il *fumus boni iuris* "non appare accettabile, almeno nella sua ampia formulazione, in quanto la legge speciale richiama l'istituto del sequestro con tutte le sue regole previste da altro ramo del diritto, salvo quelle

si può far rientrare nella discrezionalità dell'Intendente di Finanza perché il testo della disposizione legislativa non autorizza una tale interpretazione contrastante con i lavori preparatori della legge e con la lettera di essa"<sup>96</sup>.

La titolarità del potere di richiedere l'adozione delle misure cautelari veniva affidata all'Intendenza di Finanza ma, in seguito alla sua abolizione ad opera della Legge n. 358/1991, fu attribuita agli Uffici delle entrate.

Se le violazioni contestate avevano le caratteristiche del reato, il soggetto destinatario dell'ipoteca o del sequestro conservativo poteva proporre impugnazione, che non aveva alcun effetto sospensivo<sup>97</sup>, dinanzi al Tribunale penale mentre, in caso contrario, l'impugnazione doveva essere proposta dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria.

L'impugnazione, poteva riguardare solamente i presupposti richiesti dalla legge per la concessione delle misure cautelari e non il merito della controversia, cioè l'eventuale responsabilità per l'infrazione amministrativa o la responsabilità penale del denunciato.

Difatti, il merito della controversia, era di competenza dell'Intendente di Finanza e, in seguito, dell'Autorità giudiziaria civile o penale, a seconda che si trattasse d'illecito fiscale ovvero di contravvenzione tributaria.

Quindi, il contenuto dell'azione doveva vertere sull'esame dei presupposti del provvedimento di concessione, cioè, se esso fosse stato richiesto e concesso nelle forme previste e da un giudice competente se fosse stato richiesto dall'Intendente di Finanza competente e se fossero stati rispettati i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

---

*espressamente derogate o incompatibili col sistema della legge tributaria, e pertanto, in ordine a tale questione, non si vede perché debbasi discostarsi dalla normale disciplina".*

<sup>96</sup> Corte di Appello, sent. 17 luglio 1951.

<sup>97</sup> C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 203, "in nessun caso la opposizione sospende la efficacia del provvedimento impugnato e la regola, sancita espressamente nell'art. 618 [c.p.p.], è il corollario di un principio generale, secondo cui, essendo i provvedimenti cautelari immediatamente esecutivi, occorrerebbe una norma espressa per sospenderne la efficacia in caso di opposizione".



L'Intendente, per quanto riguardava le violazioni non costituenti reati, poteva richiedere gli atti cautelativi sino a quando il condannato non adempiva ai propri obblighi verso lo Stato.

Nel caso opposto, in cui le violazioni costituivano reato, le misure cautelari potevano essere adottate fintantoché il condannato non avesse prodotto opposizione contro il decreto di condanna. Difatti, una volta investita l'autorità giudiziaria della cognizione del reato, cessavano i poteri dell'Intendente di Finanza e il Tribunale poteva adottare le misure cautelari previste dal codice di procedura penale<sup>98</sup>.

Mentre il Giudice di legittimità<sup>99</sup> affermò che l'opposizione era proponibile, senza alcun limite di tempo, anche per affermare l'inesistenza del credito fiscale sulla base del quale l'iscrizione era stata effettuata; la dottrina, invece, rilevando che non si poteva entrare nel merito della controversia, ritenne che l'impugnazione poteva vertere solamente sui presupposti richiesti dalla legge per la concessione delle misure cautelari, e non il merito della controversia<sup>100</sup>.

Il giudizio, se favorevole all'attore, costituiva titolo per conseguire la cancellazione dell'ipoteca o l'inefficacia del sequestro.

Alla fine degli anni novanta<sup>101</sup> avvenne una riforma del codice di procedura penale la quale stabilì l'abrogazione dell'ipoteca penale e la

---

<sup>98</sup> Cfr. G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, CEDAM, 1929, p. 44; C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 196, "per effetto dell'opposizione, la cognizione della contravvenzione, per cui è stato adottato decreto penale di condanna, passa al Tribunale, sicché da quel momento viene meno qualsiasi potere dell'Intendente di finanza in ordine alla contravvenzione medesima".

<sup>99</sup> Cass., sez. I, 7 settembre 1970, n. 1269.

<sup>100</sup> C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 198; G. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie. Parte generale*, III ed., Milano, Giuffrè, 1986, p. 458, "decidere sulla esistenza, o sulla inesistenza, del credito fiscale, equivale ad entrare nel merito della controversia d'imposta, quanto meno in tutti i casi in cui tale controversia costituisce, per così dire, la base sulla quale poggia l'illecito amministrativo. E le controversie d'imposta non sono affidate alla competenza iniziale (cioè quando normalmente vengono adottati i provvedimenti cautelari) del giudice ordinario. Negli altri casi, poi (illecito svincolato dalla controversia d'imposta), la decisione sull'esistenza del credito fiscale equivale ad entrare nel merito dell'illecito, anche qui con violazione di competenze affidate ad altri organi".

<sup>101</sup> Art. 218 del D.Lgs. n. 271/1989.

sostituzione dell'ipoteca legale per illeciti penali prevista da altre disposizioni di legge con il sequestro conservativo secondo quanto previsto dagli articoli 316 e 320 del c.p.p.

Conseguentemente, la dottrina si chiese se, con riferimento alle violazioni finanziarie che costituivano anche reato, l'Intendente della Finanza potesse richiedere l'iscrizione d'ipoteca *ex art. 26* o se, invece, dovesse richiedere l'applicazione del sequestro conservativo *ex art. 316 c.p.p.*

Secondo alcuni<sup>102</sup>, dopo l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale non poteva più essere autorizzata l'ipoteca legale anche per gli illeciti finanziari, in quanto sostituita dal sequestro conservativo ai sensi dell'art. 218 delle disposizioni di coordinamento del codice di procedura penale.

Altri<sup>103</sup>, contrariamente, sostennero che l'art. 218 disp. att. c.p.p. si riferisse esclusivamente all'ipoteca legale per illeciti penali prevista da altre disposizioni di legge. Quindi, non poteva riferirsi all'ipoteca *ex art. 26* posta a garanzia dei crediti punibili con la sola pena pecuniaria<sup>104</sup>.

Altri ancora, sostennero che la riforma riguardò, in materia tributaria, unicamente il secondo comma dell'art. 27 e pertanto poteva ancora essere autorizzata l'iscrizione di ipoteca *ex art. 26* per le violazioni finanziarie

---

<sup>102</sup> Cass., sez. III, 8 luglio 1992, n. 1285, in *Il fisco*, 1992, p. 8936; Cass, sez. V, 31 gennaio 1991, in *Cass. pen.*, n. 2/91, p. 116.

In dottrina, mi sembra che si esprima in questo senso S. GALLO, *L'art. 26 della legge n. 4/1929 e la competenza dell'intendente di finanza alla luce del nuovo c.p.p.* in *Fisco*, 1990, p. 5451 e ss.; S. GALLO, *L'accertamento dei reati tributari nel nuovo codice di procedura penale*, Milano, 1990, pp. 223 e ss.; E. AMODIO – O. DOMINIONI, *Commentario al nuovo c.p.p.*, Appendice, *Norme di coord. e trans.*, Milano, 1990, *sub art. 218*.

<sup>103</sup> Cass., Sez. III, 19/1/1989, n. 3065, in *Boll. trib.*, 1991, p. 411; Cons. Stato, parere del 7 aprile 1987, n. 479, in *Cons. Stato*, 1989, I, p. 218. In dottrina, G. MANDO', *Ipoteca legale ex art. 26 legge n. 4/1929 e violazione tributaria costituente anche reato*, in *Boll. trib.*, 1991, p. 1311; F. BRIGHENTI, *Appunti sull'ipoteca legale ex art. 26 l. n. 4 del 1929 nel nuovo c.p.p.*, in *Boll. trib.*, 1991, pp. 411 e ss.

<sup>104</sup> S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 11, "la ragione fondamentale è stata indicata nel fatto che l'ipoteca prevista dall'art. 26 è fondata su un presupposto diverso da quello dell'ipoteca penale. La prima, infatti, è legata alla violazione di una norma finanziaria per la quale sia disposta l'irrogazione di una pena pecuniaria, mentre la seconda è collegata al verificarsi del reato".

cui erano connessi reati ma l'impugnazione doveva avvenire solamente dinnanzi al Tribunale civile<sup>105</sup>.

Le ragioni a sostegno dell'impostazione favorevole all'utilizzo dell'ipoteca *ex art. 26* successivamente alla riforma in materia penale furono diverse.

La motivazione prevalente si basava sul fatto che l'art. 218 disp. att. c.p.p. riguardava gli "illeciti penali" mentre l'art. 26 si correlava agli illeciti amministrativi non penali<sup>106</sup>.

Inoltre, si evidenziò come l'abrogazione dell'ipoteca *ex art. 26* avrebbe privato l'Amministrazione finanziaria di uno strumento di garanzia nei casi in cui le violazioni finanziarie costituissero solamente illeciti amministrativi<sup>107</sup>.

Nei primi anni novanta, avvenne un'altra riforma<sup>108</sup> che riguardò le misure cautelari disciplinate dal codice di rito civile.

Questa introdusse un unico procedimento per ottenere le misure cautelari contenute sia nel codice di procedura civile sia in leggi speciali qualora, queste ultime, fossero compatibili ai sensi dell'art. 669 *quaterdecies* c.p.c.

---

<sup>105</sup> Cfr. Cass., sez. III, 4/7/1996, n. 2931, in *Fisco*, 1996, p. 9940; Cass., sez. III, 29/10/1993, n. 2281, in *Fisco*, 1993, p. 12147. In dottrina, G. FALCONE, *L'ipoteca legale tributaria, realtà e prospettive*, in *Fisco*, 1992, pp. 5490 e ss. L'argomento, in dottrina, è stato affrontato anche da U. MIGNOSI, *Persistente applicabilità dell'ipoteca legale richiesta dall'Intendente di finanza in ipotesi di reato*, in *Fisco*, 1992, p. 730; N. POLLARI – G. GRAZIANO, *Le misure cautelari ex art. 26, L. n. 4/1929 nel quadro del nuovo codice di procedura penale*, in *Fisco*, 1992, pp. 310 e ss.

Anche l'Amministrazione finanziaria, con la Circ. n. 3/5/4604 del 26 giugno 1991, in *Dir. e prat. Trib.*, 1991, I, pp. 1588, sostenne che l'art. 26 non subì alcuna modifica.

<sup>106</sup> Cfr. G. MANDO', *Ipoteca legale ex art. 26 legge n. 4/1929 e violazione tributaria costituente anche reato*, in *Boll. trib.*, 1991, p. 1312; F. BRIGHENTI, *Appunti sull'ipoteca legale ex art. 26 l. n. 4 del 1929 nel nuovo c.p.p.*, in *Boll. trib.*, 1991, pp. 412.

<sup>107</sup> S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 11, "sul piano delle conseguenze occorre, poi, tenere conto del fatto che una soppressione di queste misure produrrebbe non pochi inconvenienti [...] In particolare, in penale, l'assunzione della qualità d'imputato da parte del trasgressore è posticipata. E l'intendente non può ricorrere, neppure rivolgendosi al P.M., al sequestro conservativo penale per tutto il periodo delle indagini preliminari, non essendovi un processo".

<sup>108</sup> legge 353 del 26 novembre 1990.

Nonostante la riforma, la dottrina non ritenne che gli strumenti cautelari previsti dal codice di rito potessero essere adottati dall'Amministrazione finanziaria.

In primo luogo, perché mancava il nesso strumentale fra misura cautelare e processo<sup>109</sup>.

In secondo luogo, l'Amministrazione finanziaria non poteva richiedere al giudice ordinario l'adozione delle misure cautelari previste dal codice di rito in quanto, competente nel merito, era il giudice tributario.

Alla fine degli anni novanta, il legislatore sentì la necessità di revisionare la disciplina delle sanzioni tributarie non penali per renderle conformi ai principi dettati dalla legge 24 novembre 1981, n. 689, riguardante i principi generali delle sanzioni amministrative.

Le spinte per la riforma riguardarono anche le misure cautelari.

Difatti, vi furono numerose incertezze per quanto riguardava l'integrabilità della disciplina con disposizioni contenute nel codice del rito civile e penale.

Altresì era incerta l'estendibilità dell'adozione delle misure cautelari – prevista secondo molti solo per crediti sanzionatori – anche per i crediti tributari e i relativi interessi.

Inoltre, le misure cautelari disciplinate dalla Legge n. 4/1929 furono oggetto di critiche sotto diversi profili.

Basti pensare che fu controverso se il giudice dovesse limitarsi a prendere atto dell'esistenza del processo verbale o se dovesse considerare anche la fondatezza della pretesa.

---

<sup>109</sup> S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 60, "l'A.F. non può chiedere tutela in considerazione del fatto che deve avviare un giudizio di cognizione per fare accertare il proprio diritto, perché la realizzazione della sua pretesa prescinde dal processo. In punto di fatto non si vede, poi, come l'amministrazione possa iniziare il giudizio davanti al g.o. [...] è il caso della disposizione che prevede un termine (30 giorni dalla concessione del provvedimento cautelare) per iniziare il giudizio di cognizione".

Sorse anche il dubbio se le misure cautelari potessero essere adottate sulla base di atti diversi dal processo verbale e dai provvedimenti sanzionatori, quale l'avviso di accertamento.

Inoltre, poiché il giudice doveva limitarsi – secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria – a verificare l'esistenza dei presupposti sulla scorta di quanto asserito dall'Amministrazione finanziaria, non venne ritenuta necessaria l'instaurazione di alcun contraddittorio.

Tutti questi problemi specifici unitamente alle esigenze di riforma del sistema sanzionatorio nel suo complesso, posero le premesse per l'emanazione della legge delega del 23 dicembre 1996 n. 662 intitolata "misure di razionalizzazione della finanza pubblica" il cui articolo 3, comma 133, lettera i) prevedeva "un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria"<sup>110</sup>.

Sulla scorta del decreto delegato fu emanato il D. Lgs. n. 472/1997, rubricato "disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie" che con l'articolo 29<sup>111</sup>, espressamente abrogò la precedente normativa relativa all'ipoteca e al sequestro conservativo, contenuta negli articoli 26 e 27 della legge 7 gennaio 1929 n. 4<sup>112</sup>, facendo confluire, la nuova disciplina, nell'art. 22.

Con la nuova disciplina sono state apportate numerose modifiche.

In primo luogo è stato attribuito al solo giudice tributario<sup>113</sup> il potere di concedere l'adozione delle misure cautelari, mentre nel caso in cui il

---

<sup>110</sup> La dottrina ha evidenziato come la disposizione normativa contenuta nell'art. 22 sia coerente con il dettato della legge delega. Cfr. G. BOLETTI, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 789.

<sup>111</sup> L'articolo n. 29 del D.Lgs. n. 472/97, rubricato "disposizioni abrogate" prevede che "sono abrogati [...] gli articoli [...] da 26 a 29 [...] della legge 7 gennaio 1929, n. 4".

<sup>112</sup> Per quanto concerne un'approfondita analisi della precedente normativa, si veda: S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997; C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, 1992, spec. p. 699 ss.;

<sup>113</sup> Per quanto riguarda la nascita delle Commissioni tributarie si veda A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G.

contribuente ponga in essere operazioni rilevanti penalmente, con un diverso procedimento del Tribunale penale potrà essere adottato il sequestro preventivo e conseguentemente la confisca per equivalente.

Ha positivizzato la possibilità di adottare il sequestro conservativo tributario per l'azienda e la possibilità di prestare idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa in luogo di procedere con l'ipoteca o il sequestro conservativo (art. 22, comma 6).

Inoltre, oggi è prevista la revoca delle misure cautelari in presenza di una decisione non definitiva favorevole al contribuente e nel caso in cui non venga prontamente emanato il provvedimento sanzionatorio in seguito all'adozione della misura cautelare (art. 22, comma 7).

L'instaurazione del contraddittorio è obbligatoria – salvo il caso di particolare urgenza – nella fase costitutiva delle misure conservative.

Altri problemi, quali la possibilità di adottare le misure cautelari sulla base dei crediti tributari e dei relativi interessi, secondo alcuni, non fu risolta dalla riforma, ma si dovette attendere l'emissione del Decreto Legge n. 185/2008 per porre fine ai numerosi contrasti dottrinali e giurisprudenziali che sorsero intorno a questo problema.

Sempre nel 2008, fu consentito espressamente, per la prima volta, la possibilità di adottare l'ipoteca ed il sequestro conservativo sulla base di atti diversi dal processo verbale di constatazione e dai provvedimenti sanzionatori.

Invece, per quanto riguarda l'integrabilità della disciplina con le norme processualcivilistiche, la dottrina processualcivilistica e tributaria non sono ancora giunte a un punto fermo.

Sebbene diversi problemi non siano stati ancora risolti, tutte le modifiche suindicate, maggiormente garantiste nei confronti della parte privata, denotano una più ampia conformità della materia tributaria ad alcuni

principi previsti dal codice di rito, dalla Costituzione e dalla normativa europea<sup>114</sup>.

L'articolo 22 – che costituisce il tema centrale del presente lavoro – sarà analizzato sotto tutti gli aspetti richiamati nei prossimi due capitoli.

## **2.2 Le misure cautelari adottabili in presenza di un titolo di credito certo, liquido ed esigibile**

### **2.2.1 L'ipoteca esattoriale e il fermo dei beni mobili registrati**

Queste misure cautelari, a differenza di quelle in precedenza esaminate, sono adottabili quando vi è un titolo esecutivo.

Poiché il credito vantato dall'ente impositore è certo, liquido ed esigibile, il legislatore ha ritenuto opportuno attribuire all'Agente della riscossione degli strumenti di garanzia attivabili in autotutela amministrativa, cioè degli strumenti che non richiedono un'autorizzazione giudiziale per essere attivati.

Il soggetto sottoposto a tali misure potrà, eventualmente, invocare la tutela giurisdizionale successivamente, impugnando il provvedimento che dispone l'adozione della misura cautelare.

In questa categoria vi rientrano – oltre al blocco dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni, la compensazione *ex art. 23, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997*, le azioni cautelari e conservative ordinarie e le altre azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore, che saranno esaminate in seguito – l'iscrizione di ipoteca e il fermo dei beni mobili registrati<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Giappichelli, Torino, 2000, p. 151, "questa nuova disciplina colma talune lacune lamentate in passato, soprattutto nella parte in cui assicura il contraddittorio nella fase costitutiva delle misure conservative, e ne dispone l'automatica caducazione per il caso in cui non venga sollecitamente emanato il provvedimento sanzionatorio"; si veda anche S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, IV ed., Giappichelli, Torino, 2012, p. 382.

<sup>115</sup> Vi è una copiosa letteratura su questi due istituti. Oltre alle opere che verranno successivamente richiamate, si veda: G. PUOTI – B. CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria. Gli atti e le azioni tipiche della riscossione coattiva*

La natura giuridica di questi due istituti, secondo la dottrina maggioritaria<sup>116</sup> e secondo la prassi<sup>117</sup>, è cautelare, in quanto volta a

---

*tributaria*, Padova, 2007; S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Giappichelli, Torino, 2013; M. G. BRUZZONE, *I vizi della notifica dei "fermi di veicoli" e delle "iscrizioni ipotecarie"*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3717; A. URICCHIO, *Il fermo di beni mobili registrati: limiti e condizioni di utilizzabilità nell'ambito delle procedure di riscossione coattiva*, in *TributiImpresa*, 2004, p. 291 e ss.; A. GUIDARA, *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1499; S. CANNIZZARO, *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 582 e ss.; G. PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 2073 e ss.; G. FALCONE, *Il fermo amministrativo dei veicoli deve essere modificato*, in *Il fisco*, 2004, p. 7251; M. BASILAVECCHIA – R. LUPI, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 175 e ss.; S. LA ROSA – P. PALOMBINI – R. LUPI, *L'automatismo eccessivo dell'iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*, in *Dial. trib.*, 2004, p. 515; S. PALMOSI, *Profili attuali sulla natura e giurisdizione del fermo ex art. 86, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602*, in *Rass. trib.*, 2005, I, p. 523 e ss.; R. LUPI, *Microipoteca esattoriale e apprezzabile giurisprudenza pretoria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2010, p. 450.

<sup>116</sup> Cfr. C. GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 3234; B. CUCCHI, *La disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo*, Padova, 2002, p. 187; L. SPAGNOLETTI, *Le ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo dei beni mobili registrati in sede di riscossione di entrate mediante ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell'istituto)*, in *Giust. amm.*, 2003, p. 392; M. BEGHIN, *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione alle professioni economiche-giuridiche*, Cedam, 2013, p. 367, parlando specificatamente del fermo ex art. 86; A. CARINCI, *L'iscrizione di ipoteca oltre l'anno dalla notifica della cartella di pagamento tra conferme giurisprudenziali e (impliciti) spunti problematici*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 938; G. PORCARO – R. LUPI, *Le controversie sul fermo di autoveicoli alla ricerca di un giudice*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, p. 1441 e ss.; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2004, p. 3; F. FERRAU', *Problemi aperti in tema di fermo amministrativo*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 127; A. GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 1378; F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 627; F. RANDAZZO, *Avvisi bonari ed esercizio informale di funzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 460; M. G. BRUZZONE, *I vizi della notifica dei fermi di veicoli e delle iscrizioni ipotecarie*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3717; L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia nell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 431 e ss.; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 202.

In giurisprudenza, Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXIV, 20-03-2012, n. 48; Commiss. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, 31-07-2013, n. 58.



impedire che la parte privata realizzi delle operazioni pregiudizievoli sul proprio patrimonio nelle more dell'esecuzione.

Altra dottrina, invece, ritenere che gli istituti in esame siano atti dell'esecuzione forzata<sup>118</sup>.

Quest'altra impostazione è stata da alcuni criticata poiché, ai sensi dell'art. 491 c.p.c., l'esecuzione forzata inizia con il pignoramento e quindi tutto ciò che sta prima di tale atto non può essere qualificato come atto dell'esecuzione<sup>119</sup>.

Altri ritengono che siano degli istituti volti a conservare il bene al fine di garantire e consentire il soddisfacimento del credito, ma escludono la natura cautelare in quanto non ritengono ci sia un nesso di strumentalità con il processo<sup>120</sup>.

Il problema dell'individuazione della natura giuridica ha comportato l'ulteriore problema dell'individuazione del giudice competente a risolvere le controversie<sup>121</sup>.

---

<sup>117</sup> Cfr. Ris. Agenzia delle Entrate, 24 aprile 2002, n. 128; Circ. Agenzia delle Entrate, 1 ottobre 2003, n. 52; Circ. Inps, 4 luglio 2002, n. 129.

<sup>118</sup> G. BOLETTI, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 532; M. CANTILLO, *Ipoteca scritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 15.

<sup>119</sup> F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 627.

<sup>120</sup> S. M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 347.

<sup>121</sup> Questa problematica è stata affrontata da numerosi Autori. Cfr. G. GIANNI, *Contributo sulla natura cautelare o esecutiva dell'iscrizione di ipoteca, del sequestro conservativo e del fermo amministrativo e sulla giurisdizione, per le relative controversie, del giudice tributario*, in *Il fisco*, 2003, p. 6119; V. FUSCONI – G. ANTICO, *D.l. n. 223/2006: fermo fiscale dei beni mobili registrati. Evoluzione giurisprudenziale e normativa*, in *Il fisco*, 2006, p. 5129; A. SCALA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1299; A. VOGLINO, *Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione di ipoteca a tutela della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1360; S. SARDELLA, *Considerazioni sull'individuazione del giudice competente a conoscere le questioni di legittimità del cosiddetto fermo amministrativo (ordinanza della Corte costituzionale 8 maggio 2007, n. 161)*, in *Il fisco*, 2007, p. 3530; M. CICALA, *La giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, 2005, p. 2047; F. SORRENTINO, *Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente*, in *Il fisco*, 2010, p. 525; M. VILLANI, *La nuova disciplina della riscossione delle imposte*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 3371; M.

Prima della riforma del rito tributario avvenuta nel 2006, la dottrina maggioritaria, in considerazione della natura tributaria delle controversie, riteneva che il giudice tributario fosse quello competente<sup>122</sup>.

Coloro che sostenevano questa tesi, si basavano, in particolar modo, sulla riforma del processo tributario avvenuta nel 2001, che modificando l'art.

---

CANCEDDA – M. DENARO, *Il fermo dei beni mobili registrati, disposto in relazione a crediti tributari, tra oscillazioni giurisprudenziali, ritardi normativi ed esigenze di certezza del diritto: note a margine della decisione del Consiglio di Stato n. 4689 del 13 settembre 2005 e del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito nella legge n. 248/2005*, in *Il fisco*, 2005, p. 7346; C. GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermo fiscali di veicoli*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2375; V. FUSCONI, *Fermo auto: problematiche in tema di giurisdizione*, in *Il fisco*, 2004, p. 7599; G. BOLETTTO, *Il fermo di beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 539; P. PUCCIARIELLO, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Esec. forz.*, 2005, p. 1; P. FABBROCINI, *Il fermo dei veicoli e la tutela contro provvedimenti tributari non riguardanti la determinazione dell'imposta*, in *Dial. trib.*, 2004, p. 1602; E. DE MITA, *Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006, p. 1321; C. GLENDI, *Fermi di veicoli, iscrizioni ipotecarie e starnuti dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006, p. 1334; C. GLENDI, *"Fermi" ed "ipoteche" per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e translatio*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 986; S. M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo di beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 353; G. TABET, *La giurisdizione su provvedimento di fermo disposto a garanzia di un credito extratributario*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 1041; G. GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2083; I. CARACCIOLI, *Profili penali delle ganasce fiscali sulle auto*, in *Il fisco*, 2003, p. 5390; L. LOVECCHIO, *Luci ed ombre della disciplina della riscossione coattiva*, in *Il fisco*, 2014, p. 2569; P. RUSSO – G. FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati, commento a Cass. n. 15808 del 22 ottobre 2003*, in *Il fisco*, 2004, p. 1192; M. CANTILLO, *Ipoteca scritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007; U. PERUCCI, *Ganasce fiscali alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1784; F. RANDAZZO, *La perpetuatio iurisdictionis in caso di fermo amministrativo di auto*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 601; S. M. MESSINA, *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 474.

<sup>122</sup> Cfr. A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 3 e ss.; A. GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1387; M. BASILAVECCHIA – R. LUPI, *Fermo dei beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 176; C. GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi fiscali di veicoli*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2373.

2 del D.Lgs. n. 546/1992 ampliò la giurisdizione tributaria a tutti “i tributi di ogni genere e specie”<sup>123</sup>.

Chi riteneva, invece, che avessero natura di atti esecutivi, giacché funzionali all’espropriazione forzata, riteneva altresì che competente fosse il giudice ordinario; così come per tutti gli atti dell’esecuzione successivi alla notifica della cartella di pagamento<sup>124</sup>.

Altri ancora, valorizzando il carattere di autotutela amministrativa con esercizio di poteri autoritativi ritenevano il giudice amministrativo quello munito di giurisdizione<sup>125</sup>.

Al fine di risolvere questi contrasti interpretativi, nel 2006 il legislatore è intervenuto aggiungendo<sup>126</sup> nell’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 le lettere e

---

<sup>123</sup> In giurisprudenza, Cons. Stato, 27 settembre 2004, n. 4356.

<sup>124</sup> In giurisprudenza, Cass. SS.UU., 17 gennaio 2007, n. n. 875 e 876, in *Riv. Esec. Forzata*, 2007, p. 163; Cass. SS. UU., 31 gennaio 2006, n. 2053, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, p. 718; Cass. SS. UU., 23 giugno 2006, n. 14701, in *CED Cassazione*, 2006; Cons. Stato, sez. V, 13 settembre 2005, n. 4689, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, p. 1536.

<sup>125</sup> Cfr. M. DOMINICI, *Osservazioni a margine dell’art. 86 DPR n. 602/73: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell’esecuzione esattoriale*, in *Giur. it.*, 2003, p. 915; G. PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) un tema di giurisdizione nell’impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 2092.

In giurisprudenza, Cons. Stato, sez. VI, 18 luglio 2006, n. 4581, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2006, p. 669; Cons. Stato, sez. VI, 13 aprile 2006, n. 2032, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, p. 1317 nota di C. GLENDI.

<sup>126</sup> Attuata dal D.L. 4 luglio 2006 n. 223. A. PODDIGHE, *Commento all’art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente*, I, Cedam, 2011, p. 101, osserva che “mentre le Sezioni Unite della Suprema Corte avevano ricondotto il fermo dei beni mobili registrati ex art. 86, d.p.r. n. 602/73 tra gli atti dell’esecuzione forzata statuendo, di conseguenza, la competenza del giudice ordinario in merito alle relative controversie [Cass. n. 14701/2006, in *fisconline*], l’art. 35, co. 26 quinquies, d.l. n. 223/06 (convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248) ha aggiunto il provvedimento di fermo alla lista degli atti autonomamente impugnabili. La dottrina maggioritaria non considera il fermo dei beni mobili registrati (come anche l’iscrizione di ipoteca) un atto dell’esecuzione, ma una misura cautelare e, dunque, ritiene opportuna la novella legislativa”; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 50.

In giurisprudenza, secondo la Cass. civ. Sez. Unite Sent., 22-02-2010, n. 4077, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 895, le controversie in tema di iscrizione ipotecaria e didi fermo di beni mobili registrati, rientrano nella giurisdizione del giudice tributario soltanto nel caso in cui siano state effettuate a garanzia di un credito di natura tributaria. Per la Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXVI, 22-02-2010, n. 31, in *Fisco*

*bis*) ed *e ter*), le quali hanno introdotto nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario i provvedimenti di fermo e di ipoteca.

Quest'intervento, prevedendo che il giudice tributario è quello competente a decidere sulle impugnazioni dei provvedimenti di fermo e d'ipoteca, è considerato da molti risolutivo<sup>127</sup> della problematica suindicata.

L'Agente della riscossione sulla base di un'autonoma ponderazione degli interessi contrapposti – disponibilità del bene da parte del contribuente e pericolo di “fuga” dall'espropriazione forzata – può discrezionalmente decidere se adottare o meno il fermo e l'ipoteca, nonché decidere su quali beni eventualmente procedere<sup>128</sup>.

---

*on line*, deve declinarsi la giurisdizione da parte del giudice tributario laddove i crediti abbiano ad oggetto sanzioni per violazione al codice della strada; per la Cass. civ. Sez. Unite, 19-01-2010, n. 679, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, p. 854, la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito azionato; Commiss. Trib. Prov., Parma Sez. I, 20-11-2009, n. 25, in *Fisco on line*; Trib. Roma Sez. II Sent., 29-10-2009; per la Cass. civ. Sez. Unite Ord., 26-10-2009, n. 22590, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, p. 312, la giurisdizione spetta al giudice tributario o al giudice ordinario a seconda della natura tributaria o meno dei crediti, ovvero a entrambi se il provvedimento di fermo si riferisce in parte a crediti tributari e in parte a crediti non tributari; Giudice di pace Palermo, 25-09-2009, in *Corriere del Merito*, 2009, p. 1197; Giudice di pace Palermo, 30-06-2009, in *Corriere del Merito*, 2009, p. 963; Trib. Roma Sez. lavoro, 07-01-2009; Giudice di pace Napoli, 28-11-2008, in *Giudice di pace*, 2009, p. 257; Cass. civ. Sez. Unite Ord., 05-06-2008, n. 14831, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2008, p. 859; CTP, Caserta, Sez. XVI, 11-02-2008, n. 11, in *Fisco on line*; CTP, Terni, Sez. II, 18-12-2007, n. 240, in *Il fisco*, 2008, p. 722.

<sup>127</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 50, “la dottrina maggioritaria considera il fermo dei beni mobili registrati (come anche l'iscrizione di ipoteca) un atto dell'esecuzione ma una misura cautelare e, dunque, ritiene legittima la novella legislativa”. Cfr. Cass., SS.UU., 11 maggio 2009, n. 10672 in *Corr. trib.*, 2009, p. 1811. Cass. civ. Sez. Unite, 05-05-2014, n. 9568, in *Quotidiano Giuridico Ipsa*, “L'opposizione avverso il fermo amministrativo di veicolo e del relativo preavviso ex art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, così come interpretato dall'art. 35, comma 25 - quinquies, D.L. n. 223 del 2006, convertito con L. n. 248 del 2006, resta, per principio generale, attribuito al giudice tributario, salvo il caso che l'ente impositore abbia formalmente riconosciuto il diritto alla sgravio, dovendo in tal caso, riconoscersi la giurisdizione del giudice ordinario, non riguardando, in tal caso, più la controversia una questione tributaria, bensì un mero indebito oggettivo di diritto comune”.

<sup>128</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, pag. 321, “Nella concreta disciplina voluta dal legislatore per queste due misure del fermo e della ipoteca rifulge il carattere eccessivo ossia

Anche se non espressamente indicati dalla norma in esame, secondo alcuni<sup>129</sup>, l'Agente della riscossione, prima di procedere all'iscrizione dell'ipoteca o del fermo, deve valutare la fondatezza della pretesa e l'esistenza del pericolo della riscossione.

L'inosservanza di questa valutazione può costituire motivo d'impugnazione del provvedimento di ipoteca o di fermo dinanzi al giudice tributario.

Questi provvedimenti si caratterizzano anche per la loro provvisorietà, giacché perdono efficacia qualora si estingua l'obbligazione tributaria oppure quando vengono meno i presupposti sulla base dei quali l'Agente della riscossione ha agito.

La dottrina ritiene che, oltre a svolgere una funzione cautelare, essi svolgano anche una funzione di pressione psicologica, volta a indurre il soggetto sottoposto a queste misure ad adempiere spontaneamente al pagamento<sup>130</sup>.

Infine, l'ipoteca rappresenta una causa legittima di prelazione mentre il fermo dei beni mobili registrati costituisce una causa d'inutilizzabilità del bene.

---

*sproporzionato delle stesse. E ciò che non è sproporzionato si rivela perciò ingiusto. Le due misure vengono adottate dal concessionario a suo libito, senza nessun previo controllo giurisdizionale. E mentre per l'ipoteca immobiliare da ultimo si è disposta una soglia per l'accesso a tale misura, come si è chiarito più sopra, per il fermo nessuna soglia di accesso è stata mai prevista dall'improvvido legislatore. I risultati che ne sono scaturiti appaiono aberranti".*

<sup>129</sup> "a riprova di ciò basta citare l'art. 15 bis, DPR n. 602/73, in tema di ruoli straordinari, e gli artt. 22 e 23, D.Lgs. n. 472/97, in tema di sospensione dei rimborsi e di ipoteca e sequestro conservativo, per i quali, pur non essendoci indicati espressamente tali requisiti, se ne ritiene necessaria la sussistenza ai fini della loro applicazione", G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 203.

<sup>130</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 277, parla di scopo "compulsivo", ossia di uno scopo che "ha per obiettivo quello di sollecitare lo spontaneo adempimento del debitore"; S. CANNIZZARO, *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 257; R. ESPOSITO, *La riscossione*, in *Diritto tributario*, A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 856, secondo cui "la natura di strumento compulsivo dell'adempimento può evincersi del resto anche dall'avviso che l'agente è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile prima di procedere all'iscrizione".

## 2.2.2 L'ipoteca esattoriale.

Con la riforma del sistema di riscossione avvenuta ad opera del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, vennero attribuiti all'Agente della riscossione nuovi poteri tra i quali quello di iscrivere ipoteca.

Questo potere conflui nell'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, rubricato "iscrizione di ipoteca", il quale dispone, al primo comma, che decorsi inutilmente sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio<sup>131</sup> dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

Nel caso in cui non dovesse avvenire l'iscrizione a ruolo in quanto viene emesso un avviso di accertamento esecutivo, l'ipoteca può essere adottata decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo più ulteriori trenta giorni dall'affidamento dello stesso all'Agente della riscossione.

Inoltre, in quest'ultimo caso, anche se l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli Agenti della riscossione dell'avviso di accertamento (o degli altri atti indicati nella lettera *a*) del medesimo articolo), tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative<sup>132</sup>.

L'ipoteca rappresenta per l'Agente della riscossione una garanzia reale la quale gli assegna il diritto di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo del ricavato dall'espropriazione dei beni vincolati e, al contempo, gli consente di non iniziare immediatamente il procedimento di esecuzione, i cui effetti sarebbero maggiormente dannosi per il debitore.

La giurisprudenza di legittimità<sup>133</sup> ritiene che questa ipoteca non possa essere classificata né nell'ambito delle ipoteche legali né nell'ambito di quelle giudiziali.

Dalle prime differisce perché l'iscrizione avviene su iniziativa dell'Agente della riscossione e quindi non avviene automaticamente.

---

<sup>131</sup> La possibilità di iscrivere ipoteca per un importo pari al doppio del credito mi pare violi il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

<sup>132</sup> Cfr. lett. b), comma 1, art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

<sup>133</sup> Cass. 1 marzo 2012, n. 3232.

Dalle secondo in quanto non vi è alcuna autorizzazione giudiziale.

Secondo la dottrina maggioritaria, invece, l'ipoteca esattoriale rientra nella categoria delle ipoteche legali, più precisamente tra le ipoteche amministrative, "la cui costituzione è prevista dalla legge sulla base di un provvedimento dell'amministrazione"<sup>134</sup>.

Si ritiene che l'oggetto del diritto di garanzia non sia limitato ai soli beni immobili appartenenti al debitore e ai coobbligati – come parrebbe dal dato testuale del primo comma dell'art. 77 – ma comprenda i diritti immobiliari previsti dai numeri 2 e 4 dell'art. 2810 c.c., cioè l'usufrutto, la nuda proprietà, il diritto di superficie e il diritto di enfiteusi.<sup>135</sup>

Il D.L. n. 16/2012, convertito, con modificazioni, nella L. n. 44/2012 e successivamente modificato dal D.L. n. 69/2013 convertito, con modificazioni nella L. n. 98/2013, ha inserito nell'art. 77 il comma 1 *bis* il quale prevede che "l'Agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1, anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro"<sup>136</sup>.

Il secondo comma dell'art. 77 prevede che se l'importo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre a espropriazione forzata, l'Agente della riscossione deve previamente procedere ad iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, l'Agente della riscossione può procedere all'espropriazione.

---

<sup>134</sup> Cfr. M. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione. Legge n. 106/2011: procedure e limiti*, in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it), 2012, p. 1.

<sup>135</sup> Art. 2810 c.c., "Sono capaci d'ipoteca: 1) i beni immobili che sono in commercio con le loro pertinenze; 2) l'usufrutto dei beni stessi; 3) il diritto di superficie; 4) il diritto dell'enfiteuta e quello del concedente sul fondo enfiteutico.

*Sono anche capaci d'ipoteca le rendite dello Stato nel modo determinato dalle leggi relative al debito pubblico, e inoltre le navi, gli aeromobili e gli autoveicoli, secondo le leggi che li riguardano.*

*Sono considerati ipoteche i privilegi iscritti sugli autoveicoli a norma della legge speciale".*

<sup>136</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Moderati i poteri dell'Agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1903.

Questo comma, prevede l'iscrizione di un'ipoteca obbligatoria – che si contrappone alla c.d. ipoteca volontaria prevista dal primo comma dell'art. 77 – ogniqualevolta non sia superato il limite percentuale indicato, costituendo una garanzia nei confronti del debitore, poiché l'Agente della riscossione prima di poter procedere all'espropriazione dovrà previamente iscrivere ipoteca e poi attendere il decorso di sei mesi.

L'ultimo comma dell'art. 77, il comma 2 *bis*, aggiunto dal D.L. n. 70/2011, convertito con modificazioni nella L. n. 106/2011, prevede che "l'Agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca".

Prima dell'aggiunta del comma 2 *bis* nell'art. 77, l'Agente della riscossione poteva emettere il provvedimento costitutivo dell'ipoteca senza che il titolare del diritto reale da sottoporre a ipoteca ne avesse una preventiva conoscenza<sup>137</sup>.

Questo preavviso dovrebbe costituire quell'atto autonomamente impugnabile indicato nella lett. *e bis*), comma 1, art. 19, D.Lgs. n. 546/1992. Pertanto, dalla notifica di questo atto, decorre il termine di sessanta giorni per impugnarlo dinanzi al giudice tributario.

---

<sup>137</sup> La Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 19667 dell'18 settembre 2014, in *Banca dati Ipsa*, ha affermato che "anche nel regime antecedente l'entrata in vigore del comma 2-bis dell'art. 77, d.P.R., introdotto con d.l. n. 70 del 2011, l'amministrazione prima di iscrivere ipoteca ai sensi dell'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973, deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto.

L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia, in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità".



### **2.2.3 Il fermo dei beni mobili registrati.**

Il fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri fu disciplinato per la prima volta dall'art. 91 *bis* del D.P.R. n. 602/1973. Questo articolo venne introdotto nel decreto recante "disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito" a opera del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 1997, n. 30.

L'art. 91 *bis*, rubricato "fermo dei veicoli a motore ed autoscafi", prevedeva che qualora in sede di riscossione coattiva di crediti iscritti a ruolo non fosse possibile, per mancato reperimento del bene, eseguire il pignoramento dei veicoli a motore e degli autoscafi di proprietà del contribuente iscritti nei pubblici registri, la Direzione Regionale delle Entrate doveva disporre il fermo.

Il provvedimento di fermo si eseguiva mediante iscrizione nei pubblici registri mobiliari a cura del concessionario che provvedeva, altresì, a darne comunicazione al debitore.

In seguito alla riforma avvenuta con il D.Lgs. n. 26 febbraio 1999, n. 46, l'istituto in esame fu spostato nell'art. 86 del medesimo decreto.

La riforma del '99 comportò anche delle modifiche alla disciplina dell'istituto. In primo luogo tra i soggetti destinatari del fermo, furono aggiunti i soggetti coobbligati. In secondo luogo, i beni destinatari della misura furono ampliati, ricomprendendovi tutti i beni mobili registrati.

Due anni dopo, l'art. 1, comma 2, lett. q) del D.Lgs. n. 27 aprile 2001, n. 193 apportò ulteriori modifiche al fermo in questione: venne eliminato il previo esperimento del pignoramento del bene mobile registrato per poter adottare il fermo e venne attribuita la potestà di disporre il fermo al Concessionario della riscossione; infine, l'adozione del fermo divenne facoltativa.

Il "fermo dei beni mobili registrati", oggi disciplinato dall'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973, sancisce, nel suo primo comma, che decorsi inutilmente sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento l'agente della riscossione può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla Direzione regionale delle entrate e alla Regione di residenza.

Nel caso in cui non dovesse avvenire l'iscrizione a ruolo poiché viene emesso un atto di accertamento esecutivo, il fermo può essere adottato decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo più ulteriori trenta giorni dall'affidamento dello stesso all'Agente della riscossione.

Così come per l'ipoteca, anche in questo caso, la sospensione legale dei termini di centottanta giorni non trova applicazione<sup>138</sup>.

Poiché questo istituto comporta l'inutilizzabilità del bene, il comma 3° dell'art. 77 prevede l'irrogazione di una sanzione<sup>139</sup> nei confronti di chiunque circoli con i beni mobili registrati sottoposti a fermo.

Il terzo comma dell'articolo in esame, prima della modifica apportata dalla Legge n. 98/2013<sup>140</sup> prevedeva che il fermo si eseguisse mediante iscrizione del provvedimento che lo disponeva nei registri mobiliari a cura del Concessionario, che ne dava altresì comunicazione al soggetto nei confronti del quale procedeva.

In conformità a questa previgente disposizione, decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'Agente della riscossione poteva disporre il fermo senza avere alcun obbligo di comunicazione preventiva al debitore.

Nonostante il chiaro dettato normativo, l'Agenzia delle Entrate<sup>141</sup> dispose – al fine di dare un ulteriore stimolo all'adempimento spontaneo da parte del debitore – che gli Agenti della riscossione dovessero far precedere l'iscrizione del provvedimento di fermo nei registri mobiliari dall'invio del c.d. preavviso di fermo, contenente l'invito a pagare le somme dovute entro venti giorni.

Qualora il debitore non pagasse o non chiedesse il rateizzo entro detto termine, il preavviso assumeva valore di comunicazione dell'iscrizione del provvedimento nei registri mobiliari, così come richiedeva il secondo comma allora vigente.

---

<sup>138</sup> Cfr. lett. b), comma 1, art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

<sup>139</sup> La sanzione è quella prevista dall'art. 214, comma 8, del D.L. 30 aprile 1992, n. 285.

<sup>140</sup> Il comma n. 2 dell'art. 86 è stato sostituito dall'art. 52, comma 1, lett. m bis), del D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, nella L. 9 agosto 2013, n. 98.

<sup>141</sup> Cfr. Circ. 9 gennaio 2006, n. 2/E.

Questo preavviso, che secondo la dottrina<sup>142</sup> pur discostandosi dal dato normativo non creò un danno per il contribuente, in seguito alla modifica apportata dalla richiamata Legge n. 98/2013 è oggi previsto normativamente.

La nuova previsione è coerente con il necessario contraddittorio preventivo, come previsto dalla sentenza Sopropé<sup>143</sup>.

Difatti, la nuova formulazione del comma 2° prevede che la procedura d'iscrizione del fermo nei pubblici registri debba essere avviata dall'Agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati di una comunicazione preventiva<sup>144</sup> contenente l'avviso che, in mancanza

---

<sup>142</sup> INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 199, "questa soluzione, seppur si discosta dal dato normativo, non crea un danno per il contribuente, al quale si offre un'ultima opportunità di adempiere l'obbligazione prima di procedere con l'iscrizione del fermo. Può, quindi, sostenersi che l'Agenzia ha di fatto posto un freno all'automaticità dell'istituto del fermo, ipotizzando l'adozione di un atto (il preavviso) che fa da filtro rispetto alle effettive esigenze di iscrizione del fermo nel pubblico registro".

<sup>143</sup> Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, C-349/07, causa Sopropé, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>144</sup> Commiss. Trib. Reg. Toscana, Sez. XVI, 27-01-2014, n. 133, in *Banca dati Ipsoa*, "Il preavviso di fermo amministrativo, che riguardi una pretesa creditoria dell'Ente pubblico di natura tributaria, è impugnabile innanzi al giudice tributario in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva", in *Banca dati Ipsoa*. Sempre sull'impugnabilità della comunicazione preventiva, si vedano Cass. civ. Sez. VI, Ordinanza, 15-01-2014, n. 701, in *CED Cassazione*; Commiss. Trib. Prov. Macerata Sez. II, 27-03-2013, n. 70, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Palermo Sez. XXX, 23-10-2012, n. 178, in *Banca dati Ipsoa*; secondo la Cass. civ. Sez. Unite Ordinanza, 18-10-2012, n. 17844, in *Banca dati Ipsoa*, l'impugnazione del provvedimento di preavviso di fermo che riguarda una pretesa sanzionatoria per violazione del codice della strada è di competenza del giudice ordinario; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXIX, 01-06-2012, n. 69, in *Banca dati Ipsoa*; Cass. civ. Sez. Unite, 12-04-2012, n. 5771, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2012, p. 573; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXXV, 11-04-2012, n. 50, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Toscana, Sez. I, 01-02-2012, n. 11, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Toscana, Sez. I, 01-02-2012, n. 10, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Prov. Salerno Sez. I, 08-08-2011, n. 460, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXV, 24-06-2011, n. 111, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Prov., Milano Sez. XXIX Ordinanza, 15-03-2011, n. 110, in *Banca dati Ipsoa*; T.A.R. Calabria Reggio Calabria Sez. I, 10-01-2011, n. 2, in *Banca dati Ipsoa*; T.A.R. Calabria Reggio Calabria Sez. I, 10-01-2011, n. 1, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 29-12-2010, n. 657, in *Banca dati Ipsoa*; Trib. Roma Sez. IV, 18-10-2010, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. II,

del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari.

Il legislatore ha così “recepito” quell’atto chiamato dall’Amministrazione finanziaria “preavviso di fermo”, allungando da venti a trenta giorni il periodo di tempo concesso al debitore affinché estingua spontaneamente il proprio debito.

Inoltre, la nuova formulazione prevede che se il debitore o i coobbligati, nel termine prima indicato, dimostrino all’Agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all’attività d’impresa o della professione, quest’ultimo non dovrà eseguire il fermo<sup>145</sup>.

Quest’ulteriore modifica, che costituisce una sospensione *ex lege* dei poteri dell’Agente della riscossione, è fortemente garantista nei confronti dei debitori che svolgono un’attività imprenditoriale o professionale, i quali possono inibire l’iscrizione del provvedimento di fermo nei registri mobiliari dimostrando che il bene è strumentale all’attività<sup>146</sup>.

---

06-07-2010, n. 126, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Prov., Salerno Sez. XII, 05-07-2010, n. 239, in *Banca dati Ipsoa*; Cass. civ. Sez. Unite, 07-05-2010, n. 11087, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, p. 1027; Commiss. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, 09-04-2010, n. 34, in *Banca dati Ipsoa*; Cons. Stato Sez. VI Sent., 06-04-2010, n. 1901, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XIV, 24-03-2010, n. 35, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXI, 02-04-2009, n. 68, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. VI, 11-03-2009, n. 60, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXIX, 11-03-2009, n. 56, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Reggio Emilia Sez. II, 14-11-2008, n. 272, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Torino, Sez. XIV, 16-07-2008, n. 40, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Torino, Sez. XIV, 19-03-2008, n. 15, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Pisa Sez. II, 10-03-2008, n. 196, in *Fisco on line*.

In senso contrario, Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XIV, 24-03-2009, n. 100, in *Fisco on line*, Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XIV, 18-03-2009, n. 91, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXXVI, 02-03-2009, n. 46, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XIV, 17-02-2009, n. 42, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Isernia Sez. II Sent., 01-02-2008, n. 4, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Reggio Emilia Sez. I, 25-06-2007, n. 399, in *Fisco on line*.

<sup>145</sup> Secondo la Commiss. Trib. Prov., Treviso, Sez. III, 05-02-2009, n. 21, in *Fisco on line*, il fermo sui beni mobili registrati poteva essere adottato anche sui beni strumentali all’attività d’impresa.

<sup>146</sup> C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 48, “tale ultima previsione normativa non può che essere accolta anch’essa in modo favorevole, posto che, nel limitare gli spazi di discrezionalità di cui gode l’agente della riscossione, si pone in una prospettiva di giusto equilibrio tra

Il quarto comma dell'art. 77 prevede che per l'attuazione della norma sul fermo dovrà essere emanato un decreto ministeriale che regoli i termini, le procedure e le modalità di esecuzione del provvedimento.

In attesa della pubblicazione del decreto, i Concessionari applicarono il fermo con le modalità previste dal vecchio regolamento<sup>147</sup> sino a quando il Consiglio di Stato non intervenne annullando o sospendendo, per mancanza del previsto regolamento attuativo, i provvedimenti di fermo<sup>148</sup>.

Solo con il D.L. n. 203/2005<sup>149</sup> il legislatore intervenne con una norma interpretativa, stabilendo che il fermo può essere adottato sulla base del vecchio regolamento sino a quando non verrà pubblicato quello nuovo<sup>150</sup>.

#### **2.2.4. La compensazione prevista dall'art. 23, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 e l'applicabilità della compensazione in seguito all'adozione del fermo ex art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923.**

---

*interesse della collettività e salvaguardia dei diritti individuali. In altri termini, è una questione di buon senso che investe anche il principio di tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente che ormai trova positiva formulazione nell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente rubricato appunto Tutela dell'integrità patrimoniale".*

<sup>147</sup> Cfr. Circ. 1 marzo 2002, n. 64/E e Circ. 24 novembre 1999, n. 221/E.

In dottrina è stata criticata *"la validità dei provvedimenti che traggono legittimazione dall'applicazione di una norma (peraltro lacunosa) qualora manchi il previsto regolamento attuativo e pertanto si modellano su un vecchio regolamento"* G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 195. In senso contrario si è espresso A. GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1368, il quale ritiene, anche in mancanza del nuovo regolamento, applicabile il fermo. A sostegno di questa tesi, l'Autore richiama il caso della compensazione prevista dall'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente che sia la dottrina e la giurisprudenza ha ritenuto applicabile pur in mancanza del decreto attuativo.

<sup>148</sup> Cfr. Ordinanza 13 luglio 2004, n. 3259, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>149</sup> Cfr. art. 3, comma 41, del D.L. 203/05.

<sup>150</sup> Secondo G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 197, *"non è da escludere [...] che verranno sollevate questioni di legittimità costituzionale della norma interpretativa, sia con riferimento all'art. 23 Cost., in quanto la disciplina secondaria sarebbe comunque svincolata dalla norma primaria, sia con riferimento allo Statuto del contribuente, il quale stabilisce che l'adozione di norme interpretative può essere disposta solo in casi eccezionali; e nel caso di specie non crediamo che sussista l'eccezionalità; poiché palesemente si intendeva superare l'orientamento assunto dal Consiglio di Stato"*.

L'art. 8 della L. n. 212/2000, rubricato "tutela dell'integrità patrimoniale", ha introdotto nell'ordinamento tributario la possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria con la compensazione.

Questo istituto, disciplinato dall'art. 1241 c.c., prevede che "quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti".

Prima dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, la dottrina<sup>151</sup> e la giurisprudenza<sup>152</sup> non ritenevano che la compensazione potesse trovare una generale applicazione in materia tributaria<sup>153</sup>.

Pertanto, l'istituto trovava applicazione soltanto nei casi espressamente previsti dalla legge.

---

<sup>151</sup> G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 496 ss.; A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1957, p. 326; B. COCIVERA, *La compensazione nel diritto finanziario*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1962, p. 5.

<sup>152</sup> Cass., 24 febbraio 1994, n. 1815, in *Giur. imp.*, 1994, p. 727; Cass., 6 dicembre 1974, n. 4035, in *Rass. imp.*, 1975, p. 549.

<sup>153</sup> Poiché l'art. 8, c. 6, prevede che "con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo" e poiché l'art. 8, c. 8, prevede che "ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto", la giurisprudenza non ha ritenuto che il contribuente potesse richiedere l'adozione della compensazione salvo i casi espressamente previsti dalla legge. Si veda la Cass., 20 novembre 2001, n. 14579 e 14588, in *Riv. notar.* e in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2002. In senso contrario si è espressa la CTP, Napoli, Sez. XXIII, 10 ottobre 2006, n. 338, in *Giust. trib.*, 2007, p. 96, nota di G. M. MESSINA, secondo cui "non sembrano, quindi, esservi ostacoli alla proponibilità nel processo tributario, sia della compensazione legale, sia di quella giudiziale". Secondo la Cass., Sez. V, 25 ottobre 2006, n. 22872, in *Rass. trib.*, 2007, p. 942 ss., con nota di P. BIONDO, L'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione tributaria, previsto dall'art. 8 dello Statuto del contribuente, non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione. Quindi, in difetto di una specifica normativa, devono trovare applicazione i principi dettati dal codice civile, cioè gli artt. 1241 c.c. e seguenti.

In dottrina, si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002, p. 63; R. CORDEIRO GUERRA, *La compensazione*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, p. 23 ss.; A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 883 ss.; G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, II ed., Giappichelli, Torino, 2010, p. 210 ss.

Uno di questi casi è la compensazione prevista dall'art. 23, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, strettamente correlata con la sospensione dei rimborsi prevista dal primo comma dell'art. 23.

Difatti, qualora la pretesa sanzionatoria posta a fondamento della sospensione del rimborso dovesse trasformarsi in un credito certo, liquido ed esigibile, l'Amministrazione finanziaria potrà operare la compensazione.

Il presupposto, pertanto, consiste nella definitività del provvedimento recante la pretesa sanzionatoria<sup>154</sup>.

Ciò può avvenire quando l'atto di contestazione o d'irrogazione di sanzioni non viene impugnato oppure quando passa in giudicato la sentenza che rigetta il ricorso promosso avverso detti provvedimenti.

La compensazione attribuisce all'Amministrazione finanziaria "il potere di porsi al riparo dalla possibile insolvenza del contribuente"<sup>155</sup> – e svolge una funzione estintiva giacché consente la compensazione fra debiti e crediti dello stesso soggetto, assicurando il definitivo soddisfacimento del credito da parte dell'ente pubblico.

---

<sup>154</sup> "ne deriva che la compensazione può essere pronunciata assumendo a proprio presupposto in primo luogo un atto di irrogazione della sanzione, tale ab origine – sia contestuale ad un eventuale accertamento in rettifica o d'ufficio (art. 17, 1° co.), sia autonomo (art. 16, 7° co.), sia inserito in una iscrizione a ruolo (art. 17, 3° co.) –, in secondo luogo un atto di irrogazione derivante dalla trasformazione (art. 16, 4° co., secondo periodo) dell'atto di contestazione, non seguito da controdeduzioni (art. 16, 4° co.) o da definizione agevolata (art. 16, 3° co.), che sia divenuto definitivo per omessa impugnazione ovvero a seguito della formazione di un giudicato di contenuto negativo per il ricorrente", M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 1253; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2013, p. 313; S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 87, "il legislatore subordina l'esercizio di detto potere al fatto che il provvedimento sanzionatorio sia definitivo e, quindi, il credito da esso recato abbia i caratteri della certezza, liquidità ed esigibilità".

<sup>155</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797. L'Autore, aggiunge che "la compensazione va oltre le misure conservative o di garanzia, assicurando il definitivo soddisfacimento del credito".

Secondo alcuni<sup>156</sup>, anche il provvedimento che dispone la compensazione è discrezionale.

A parere di altri<sup>157</sup>, invece, in presenza di un provvedimento definitivo o di una sentenza passata in giudicato sfavorevole alla parte privata, l'amministrazione non ha alcun potere discrezionale e deve provvedere alla compensazione.

Poiché il secondo comma dell'art. 23 prevede che in presenza di provvedimento definitivo l'ufficio competente "pronuncia" la compensazione, ritengo che l'amministrazione sia obbligata a provvedere alla compensazione.

Viceversa, il fermo amministrativo generale disciplinato dall'art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923 non prevede che, in presenza di un provvedimento definitivo, l'ente pubblico possa (o debba) pronunciare la compensazione del debito.

Nonostante ciò, la dottrina ha ritenuto applicabile la compensazione prevista dal codice civile<sup>158</sup>.

### **2.2.5. Il blocco dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni.**

L'art. 48 *bis* del D.P.R. n. 602/1973<sup>159</sup> prevede che le Amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di

---

<sup>156</sup> S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 97.

<sup>157</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 23, secondo cui "la norma in rassegna non sembra, poi, lasciare margini di discrezionalità all'ufficio competente per il rimborso nel decidere se opporre o meno la compensazione in caso di provvedimento sanzionatorio definitivo".

<sup>158</sup> F. GARRI, *Fermo amministrativo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, p. 2.

<sup>159</sup> L'argomento viene affrontato da G. MARINI, *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), Cedam, Padova, 2011, p. 531; B. DENORA, *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, in *La riscossione dei tributi*, M. Basilavecchia – S. Cannizzaro – A. Carinci (a cura di), Giuffrè, 2011, p. 262; M. BASILAVECCHIA, *Il fermo e la giurisdizione tributaria*, in F. Batistoni Ferrara (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, p. 91; L. LOVECCHIO, *Le novità del 2006 in materia di riscossione del decreto Bersani-Visco alla manovra d'autunno*, in *Boll. trib.*, 2007, p. 618; M. ANTONINI – B. BAGNOLI, *Effetti della sospensione*



effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro<sup>160</sup>, devono verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento (o dalla notifica di uno o più avvisi di accertamento esecutivi) per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso positivo, non procedere al pagamento e segnalare la circostanza all'Agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione.

Il presente istituto è stato introdotto dall'art. 2, comma 8, D.L. n. 262/2006, recante disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria, convertito nella L. n. 286/2006<sup>161</sup>.

Poiché l'istituto in rassegna – a differenza del fermo amministrativo generale e di quello previsto dall'art. 23 – obbliga la parte pubblica a “verificare” se il beneficiario di un pagamento sia inadempiente al pagamento di somme iscritte a ruolo e in caso affermativo “non procedere” al pagamento, sembrerebbe lasciar intendere che la procedura non dà alcun margine di discrezionalità<sup>162</sup> all'amministrazione debitrice.

Il presupposto si realizza quando vi è l'inadempimento all'obbligo di pagamento di somme recate in un titolo esecutivo, distinguendosi dal fermo amministrativo generale dove è richiesta una generica “ragione di credito” e dal fermo amministrativo previsto dall'art. 23 dove il presupposto si realizza con la notifica di un provvedimento sanzionatorio.

---

*automatica dell'esecutività di atti impositivi e blocco dei pagamenti delle P.A.*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 4000; P. CORMIO, *Blocco dei pagamenti della P.A.: chiarimenti interpretativi ed esigenze di coordinamento normativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3931; S. LA ROCCA, *Il rafforzamento delle attività di riscossione. Il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni*, in *Il fisco*, 2008, p. 1379; M. BASILAVECCHIA, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3393.

<sup>160</sup> “le contromosse, elusive, ipotizzabili, sono quella di un frazionamento di pagamenti tipicamente unitari, parcellizzati in modo tale da porsi sempre al di sotto della soglia prevista e quella di ricorrere alla cessione del credito in favore di soggetto non inadempiente”, M. BASILAVECCHIA, *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, *Corr. trib.*, 33, 2008, p. 2659.

<sup>161</sup> Sull'argomento si vedano le circolari del Ministero dell'Economia – Ragioneria Generale dello Stato n. 28 del 6 agosto e n. 29 del 4 settembre 2007.

<sup>162</sup> In merito all'assenza di qualsiasi elemento di discrezionalità nella procedura di cui all'art. 48-bis a differenza del fermo amministrativo generale e quello speciale in materia di sanzioni, si veda F. PAPPARELLA, *Diritto tributario*, in A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 530.

L'inadempimento del debitore non sussiste nel caso in cui l'iscrizione a ruolo o l'avviso di accertamento esecutivo vengano successivamente annullati oppure i loro effetti esecutivi vengano sospesi in via amministrativa o processuale.

L'osservazione della dottrina<sup>163</sup> secondo cui è da ritenersi insussistente l'inadempimento anche nel caso in cui il debito sia stato rateizzato, è stata recentemente recepita dal legislatore con la Legge n. 64/2013 che, apportando una modifica nell'ultima parte del primo comma, ha previsto che il blocco dei pagamenti non avviene nel caso in cui la parte privata abbia "ottenuto la dilazione del pagamento ai sensi dell'articolo 19"<sup>164</sup> del medesimo decreto.

I soggetti obbligati a sospendere il pagamento sono le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica. Pertanto, a differenza del fermo amministrativo generale (dove il fermo può essere adottato solamente dalle Amministrazioni pubbliche) e del fermo di cui all'art. 23 (dove la sospensione può essere adottata solamente dall'Amministrazione finanziaria) quest'istituto prevede un ambito soggettivo di operatività più ampio, includendo le società a prevalente partecipazione pubblica.

Il blocco dei pagamenti svolge una funzione di natura cautelare ma a differenza degli istituti precedentemente esaminati non è propedeutico alla compensazione, in quanto il creditore e il debitore sono soggetti diversi.

Per questa ragione questo istituto è strumentale al pignoramento dei crediti vantati dal creditore, in particolare, attraverso la procedura del pignoramento presso terzi, cioè mediante un ordine diretto di pagamento all'Amministrazione debitrice in favore dell'Agente della riscossione che ha iscritto a ruolo i crediti dell'Amministrazione creditrice.

Si tratta, dunque, di un pignoramento presso terzi<sup>165</sup> che può avvenire con la forma abbreviata prevista dall'art. 72 *bis* del D.P.R. n. 602/1973, la

---

<sup>163</sup> M. BASILAVECCHIA, *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, Corr. trib., 33, 2008, p. 2659.

<sup>164</sup> L'aggiunta è avvenuta a opera dell'art. 9, comma 1 *bis*, del D.L. 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, nella L. 9 giugno 2013, n. 64.

<sup>165</sup> In dottrina, P. PICIOCCHI, *La dubbia costituzionalità del pignoramento presso terzi dell'Agente della riscossione*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 120; M.

quale consente all'Agente della riscossione, a differenza del creditore comune, di ingiungere direttamente al terzo il pagamento del credito, senza dover esperire la fase della citazione innanzi al giudice dell'esecuzione.

Oltre ad essere strumentale al pignoramento, essa si pone come obiettivo quello di stimolare l'adempimento spontaneo da parte del debitore.

È stato osservato<sup>166</sup> che la diversità soggettiva che si può avere tra l'Amministrazione creditrice e quella debitrice ha impedito al legislatore di prevedere in via generalizzata l'effettuazione diretta di una compensazione, così come avviene nel fermo di cui all'art. 69.

Le modalità applicative del blocco dei pagamenti sono contenute nel decreto attuativo n. 40/2008 il quale regola la procedura che deve essere seguita dalle Amministrazioni pubbliche e dalle società a totale partecipazione pubblica mentre per le società a prevalente partecipazione pubblica dovrà essere emesso un diverso regolamento.

Il decreto citato prevede che l'Amministrazione debitrice richieda all'Agente della riscossione se il proprio creditore sia inadempiente al pagamento di somme iscritte a ruolo.

Quest'ultimo, entro cinque giorni feriali successivi alla richiesta, deve comunicare all'Amministrazione debitrice se il beneficiario è inadempiente o meno.

In caso di risposta negativa o di mancata risposta entro il termine suindicato, l'Amministrazione può procedere al pagamento.

---

BASILAVECCHIA, *Le modalità del pignoramento presso terzi sono a discrezione dell'Agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 327; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, p. 189; G. MELIS – A. PERSIANI, *Riscossione coattiva e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 901; C. GLENDI, *La nuova espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 263; S. GOLINO, *La riforma della riscossione: cause e novità*, in *Il fisco*, 2006, p. 1316; A. PARASCANDOLO, *Lotta all'evasione da riscossione*, in *Il fisco*, 2006, p. 6216.

<sup>166</sup> M. BASILAVECCHIA, *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, *Corr. trib.*, 33, 2008, p. 2659.

In caso contrario, l'Agente della riscossione comunica l'importo complessivo delle somme dovute e l'Amministrazione sospende il pagamento per un importo pari a quello comunicatogli, in attesa di ricevere l'ordine di versamento delle somme ai sensi dell'art. 72 *bis* del Dpr n. 602/1973.

Qualora non riceva l'ordine di pagamento entro trenta giorni, il soggetto pubblico provvede al pagamento al beneficiario delle somme sospese.

La dottrina ha criticato la norma e il decreto in esame.

In primo luogo, il mero riferimento dell'esistenza di cartelle di pagamento non dovrebbe essere sufficiente per sospendere il pagamento, in quanto dovrebbe avvenire solamente in presenza di una situazione di morosità<sup>167</sup>.

In secondo luogo, la mancata previsione dell'obbligo per l'Agente della riscossione di convocare il contribuente prima di inviare l'ordine di pagamento al soggetto pubblico, determina un pregiudizio per il contribuente che avrebbe potuto dimostrare l'esistenza di cause di esclusione quali la rateazione o la sospensione (amministrativa o giudiziale) delle somme iscritte a ruolo<sup>168</sup>.

Infine, è stato rilevato<sup>169</sup> che la disposizione non prevede una comunicazione che renda la parte privata edotta della sospensione del pagamento. In assenza di una comunicazione, il creditore del soggetto pubblico verrebbe a conoscenza della sospensione solamente dopo l'avvenuta esecuzione del pignoramento del suo credito da parte dell'Agente della riscossione.

---

<sup>167</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 221.

<sup>168</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 224. L'Autore evidenzia come "l'assegnazione di poteri esecutivi pregnanti, come quello in esame, dove essere bilanciata dalla previsione di un contraddittorio procedimentale generalizzato, pena l'illegittimità della norma per violazione del principio di ragionevolezza (art. 3, Cost.)".

<sup>169</sup> L. BURANA, *Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 959.

## **2.2.6. Le altre misure cautelari e conservative nonché le altre azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del credito tributario.**

L'ultima parte dell'art. 49 del D.P.R. n. 602/1973 dispone che l'Agente della riscossione "può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore"<sup>170</sup>.

Questa disposizione fu aggiunta nell'articolo in esame dall'art. 1, comma 415, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, con il fine di rafforzare i poteri dell'Agente della riscossione per contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione<sup>171</sup>.

Difatti, la riscossione coattiva si dimostrava spesso improduttiva<sup>172</sup> in quanto il debitore sottraeva i propri beni alla garanzia generica prevista dall'art. 2740 c.c.<sup>173</sup> in seguito alla notifica della cartella di pagamento, ma prima del decorso del termine di sessanta giorni previsto per l'avvio dell'esecuzione forzata<sup>174</sup>.

Con il riconoscimento, oggi espresso, della possibilità di promuovere le azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore, avverso questi comportamenti l'Agente della riscossione può ricorrere all'azione

---

<sup>170</sup> Sull'argomento si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, pp. 278 e 279.

<sup>171</sup> Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 9 dicembre 2005, n. 52/E, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1825.

<sup>172</sup> C. GLENDI, *Novità applicative per il processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 446, "nel tentativo, appena iniziato, di dare qualche maggiore credibilità alla riscossione forzata tributaria, che giace in un mare d'inefficienza e d'improduttività, si è dunque allargata la legittimazione del concessionario al di là dell'esecuzione forzata tributaria esercitabile sulla base del ruolo secondo la normativa contenuta nel D.P.R. n. 602/1973, consentendogli di promuovere azioni «cautelari e conservative», nonché «ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore». La formula, fors'anche tecnicamente imprecisa, sembra mirare ad una totale usufruibilità da parte del concessionario di tutti i mezzi presenti nell'ordinamento per la garanzia e la soddisfazione del credito fiscale. Trattasi, peraltro, di un modestissimo passo avanti, che non lascia presagire nell'immediato esiti di particolare rilievo".

<sup>173</sup> Art. 2740 c.c., "Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge".

<sup>174</sup> Art. 25, comma 2, D.P.R. n. 602/1973.

revocatoria<sup>175</sup> prevista dall'art. 2901 c.c.<sup>176</sup> nonché all'impugnazione della rinuncia all'eredità prevista dall'art. 524 c.c.<sup>177</sup>.

L'azione revocatoria, se accolta, consentirà di promuovere le azioni esecutive o conservative sui beni oggetto dell'atto impugnato nei confronti dei terzi acquirenti.

L'impugnazione alla rinuncia all'eredità, invece, sempre se accolta, consentirà di promuovere le azioni esecutive e conservative sui beni pervenuti per successione.

In dottrina, chi ha affrontato l'argomento, ritiene che sia promuovibile anche l'azione surrogatoria<sup>178</sup> e il sequestro preventivo previsto dall'art. 671 c.p.c.<sup>179</sup>.

---

<sup>175</sup> Cfr. V. MANTOVAN – F. TERRIN, *Profili particolari dell'azione revocatoria ordinaria promossa dall'agente della riscossione*, in *Il fisco*, 2013, p. 5505; P. TURIS, *Azione revocatoria ordinaria proposta da Equitalia e cessione dell'immobile in ambito familiare*, in *Il fisco*, 2013, p. 5457.

<sup>176</sup> Art. 2901 c.c., *“Il creditore, anche se il credito è soggetto a condizione o a termine, può domandare che siano dichiarati inefficaci nei suoi confronti gli atti di disposizione del patrimonio con i quali il debitore rechi pregiudizio alle sue ragioni, quando concorrono le seguenti condizioni:*

*1) che il debitore conoscesse il pregiudizio che l'atto arrecava alle ragioni del creditore o, trattandosi di atto anteriore al sorgere del credito, l'atto fosse dolosamente preordinato al fine di pregiudicarne il soddisfacimento;*

*2) che, inoltre, trattandosi di atto a titolo oneroso, il terzo fosse consapevole del pregiudizio e, nel caso di atto anteriore al sorgere del credito, fosse partecipe della dolosa preordinazione.*

*Agli effetti della presente norma, le prestazioni di garanzia, anche per debiti altrui, sono considerate atti a titolo oneroso, quando sono contestuali al credito garantito. Non è soggetto a revoca l'adempimento di un debito scaduto.*

*L'inefficacia dell'atto non pregiudica i diritti acquistati a titolo oneroso dai terzi di buona fede, salvi gli effetti della trascrizione della domanda di revocazione”.*

<sup>177</sup> Art. 524 c.c., *“Se taluno rinunzia, benché senza frode, a un'eredità con danno dei suoi creditori, questi possono farsi autorizzare ad accettare l'eredità in nome e luogo del rinunziante, al solo scopo di soddisfarsi sui beni ereditari fino alla concorrenza dei loro crediti.*

*Il diritto dei creditori si prescrive in cinque anni dalla rinunzia”.*

<sup>178</sup> Art. 2900 c.c., *“Il creditore, per assicurare che siano soddisfatte o conservate le sue ragioni, può esercitare i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore e che questi trascura di esercitare, purché i diritti e le azioni abbiano contenuto patrimoniale e non si tratti di diritti o di azioni che, per loro natura o per disposizione di legge, non possono essere esercitati se non dal loro titolare”.*

<sup>179</sup> Art. 671 c.p.c., *“Il giudice, su istanza del creditore che ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può autorizzare il sequestro conservativo di*

Con l'azione surrogatoria<sup>180</sup>, l'Agente della riscossione può esercitare nei confronti dei terzi i diritti e le azioni a contenuto patrimoniale che spettano al debitore e che questi trascura di far valere; mentre, il sequestro preventivo consente all'Agente della riscossione di richiedere al giudice l'autorizzazione al sequestro conservativo di beni mobili o immobili del debitore o delle somme e cose a lui dovute.

In dottrina è stato osservato che il sequestro preventivo appare del tutto residuale in quanto l'Agente della riscossione, potendo adottare l'ipoteca ed il fermo dei beni mobili registrati in via di autotutela amministrativa, non ha bisogno di ottenere un provvedimento giudiziale per realizzare un vincolo di indisponibilità sui beni del contribuente. Per tale ragione, l'interesse a esperire questa azione si può avere solo quando il debitore possiede beni mobili non registrati<sup>181</sup>.

Secondo alcuni<sup>182</sup>, dovrebbe essere ammissibile anche l'iscrizione di ipoteca "al di fuori delle regole dettate per l'espropriazione immobiliare di cui agli artt. 76 e seguenti del D.P.R. n. 602/1973".

Così come per l'ipoteca e il fermo previsti dal Dpr. n. 602/1973, anche per queste misure cautelari e conservative, la sospensione legale di centottanta giorni prevista dalla lett. b), comma 1, art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78 non dovrebbe trovare applicazione.

### **2.3. Il ruolo assunto dall'ipoteca e dal sequestro conservativo nel sistema delle misure cautelari tributarie e brevi considerazioni personali.**

Come si è accennato, la tutela cautelare è parte integrante della tutela giurisdizionale giacché serve ad anticipare per l'attore gli effetti della

---

*beni mobili o immobili del debitore o delle somme e cose a lui dovute, nei limiti in cui la legge ne permette il pignoramento".*

<sup>180</sup> Sull'azione surrogatoria e l'azione revocatoria, si veda in particolare G. PUOTI – B. CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria. Gli atti e le azioni tipiche della riscossione coattiva tributaria*, Padova, 2007, p. 35 ss.

<sup>181</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 239, nt. 154.

<sup>182</sup> S. LA ROCCA, *I nuovi poteri dei concessionari della riscossione nella fase di esazione coattiva dei tributi*, in *Il fisco*, 2005, p. 2354.

sentenza favorevole, evitando in tal modo che il tempo necessario a celebrare il processo si trasformi in un danno per la parte che ha ragione.

Nel diritto tributario la tutela cautelare si atteggia diversamente rispetto a quanto accade nell'ordinario giudizio di cognizione.

La ragione di una tale differente dipende dal fatto che l'Amministrazione finanziaria, ossia il creditore, è un ente cui è conferito il potere di autotutela: come può accertare l'esistenza del proprio credito, può porre in essere una serie di misure atte ad assicurare il soddisfacimento delle proprie pretese.

Per converso, la tutela cautelare assiste il contribuente solamente in fase di opposizione giurisdizionale a un atto dell'Amministrazione finanziaria.

Tornando al primo aspetto, le prime misure cautelari approntate dal legislatore in questa materia, riguardavano solamente il caso in cui non ci fosse alcun credito certo, liquido ed esigibile.

Queste, si rinvenivano nel R.D. n. 796/1923 che disciplinava l'ipoteca e il sequestro conservativo adottabili dall'Intendente di Finanza e nell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 che tuttora disciplina il fermo amministrativo generale adottabile da qualsiasi Amministrazione pubblica.

Le misure cautelari disciplinate dagli artt. 4 e 5 del R.D. n. 796/1923 furono poi trasfuse negli artt. 26 e 27 della Legge n. 4/1929 e, dopo quasi settant'anni, furono nuovamente trasfuse in una nuova norma, l'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997.

Siccome l'evasione fiscale<sup>183</sup> non era percepita con forte disvalore, per circa un'ottantina d'anni, queste misure cautelari erano le uniche che si potevano adottare in ambito tributario.

Di conseguenza, a fronte di accertamenti impeccabili, l'Amministrazione finanziaria incassava percentuali irrisorie.

---

<sup>183</sup> Sul fenomeno dell'evasione fiscale si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Corso di diritto finanziario*, II ed., Cedam, 2009, p. 237. L'evasione e l'elusione, "insieme alle esenzioni tributarie, rappresentano i tre aspetti di un diverso fenomeno definito erosione, fenomeno, quest'ultimo, capace di esprimere la differenza tra il gettito effettivo ed il gettito potenziale (ovvero la differenza tra quanto lo Stato incassa e quanto non riesce ad incassare)".



Solamente il sorgere di nuove necessità nell'ambito della riscossione forzata e la necessità di tutelare maggiormente la parte privata dai poteri e dalle facoltà degli enti impositori e dell'Agente della riscossione, hanno spinto il legislatore tributario a introdurre nuove misure.

Così, al fermo amministrativo generale si è dapprima affiancato il fermo previsto dall'art. 38 *bis* del D.P.R. n. 633/1972 in materia di Iva laddove nei confronti della parte privata fosse pendente un procedimento penale per emissione o utilizzo di fatture false e, in seguito, in materia di sanzioni amministrative tributarie, fu introdotto l'art. 23, D. Lgs. n. 472/1997.

Nel 1997 il legislatore cambiò radicalmente prospettiva: l'illecito tributario fu considerato "realmente" grave perché sottraeva risorse al concorso delle spese pubbliche e quindi il legislatore decise di allineare il sistema sanzionatorio tributario ai principi generali del diritto penale e le sanzioni assunsero natura afflittiva<sup>184</sup>.

---

<sup>184</sup> Sull'evoluzione storica della disciplina delle sanzioni tributarie, sulla disciplina delle sanzioni amministrative tributarie in generale e sulle caratteristiche del sistema sanzionatorio attuale e quello antecedente alla riforma del 1997, si vedano: B. BELLE', *Le sanzioni amministrative tributarie nelle imposte sui redditi, nell'imposta sul valore aggiunto e nelle altre imposte indirette*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996; B. BELLE', *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 1212; G. ZANOBINI, *La sistemazione delle sanzioni fiscali*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, p. 501; L. RASTELLO, *Sanzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It.*, XIV, Torino, 1969, p. 618; P. NUVOLONE, *I principi generali del diritto penale tributario*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Varese, 1979, p. 32; E. CAPACCIOLI, *Principi in tema di sanzione amministrativa tributaria: considerazioni introduttive*, in *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979, p. 144; F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 1509; F. BATISTONI FERRARA, *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *Il fisco*, 1999, p. 11354; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 42; G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 375; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, P. 328; R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto tributario*, A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 897; F. BATISTONI FERRARA, *Commento all'art. 1 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 731; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 8 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 743; V. NUCERA, *Commento all'art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 744.

Prima della riforma del '97 il sistema sanzionatorio amministrativo assolveva una funzione risarcitoria del danno provocato all'Erario e il carattere non afflittivo delle sanzioni si desumeva da diversi aspetti quali l'irrogazione della sanzione in capo alle società nonché l'applicazione dell'istituto della solidarietà passiva in luogo del principio di concorso ogniqualvolta un illecito amministrativo venisse commesso da più persone.

Coerentemente con il passaggio da un sistema sanzionatorio risarcitorio a un sistema sanzionatorio afflittivo – caratterizzato dalla funzione di prevenzione, cioè dalla funzione di dissuadere la generalità dei consociati dalla commissione d'illeciti – l'ente impositore iniziò ad avere poteri cautelari maggiori.

Solamente alla fine degli anni novanta, in seguito a un rafforzamento dei poteri e delle facoltà<sup>185</sup> attribuiti all'Agente della riscossione, furono introdotte delle misure cautelari adottabili in presenza di un credito certo, liquido ed esigibile.

Il primo di questi strumenti fu il fermo dei beni iscritti in pubblici registri, che fu introdotto nel D.P.R. n. 602/1973 dal D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito con modificazioni nella Legge 28 febbraio 1997, n. 30.

Pochi anni dopo, con la riforma del sistema di riscossione avvenuta con il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, fu introdotta, sempre nel D.P.R. n. 602/1973, l'ipoteca esattoriale.

---

Sull'esecuzione delle sanzioni si veda B. BELLE', *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 780.

<sup>185</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 190, "la fase della riscossione, [...], pur non essendo di diretta pertinenza dell'Amministrazione (se non per la formazione del ruolo ai sensi dell'art. 10. D.P.R. 602/1972) ma dell'Agente della riscossione, può presentare anch'essa momenti di discrezionalità. Si pensi, per esempio, alla rateizzazione delle imposte ex art. 19, D.P.R. 602/1972 dove la risposta dell'agente della riscossione deve temperare l'interesse pubblico alla celere e certa riscossione dei tributi e quello privato posto a giustificazione dell'istanza; si pensi, altresì, all'iscrizione di ipoteca ovvero al fermo dei beni mobili registrati in relazione ai quali a fronte di un interesse pubblico alla riscossione delle imposte si contrappone un interesse del privato a non dover subire vincoli alla disposizione su propri beni".

Sempre con il fine di rafforzare le facoltà attribuite all'Agente della riscossione, con l'art. 1, comma 415, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, fu attribuito a questo ente la facoltà di adottare anche le altre misure cautelari e conservative nonché le altre azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del credito tributario.

Infine, nel 2006, fu introdotta la sospensione dei pagamenti disciplinata dall'art. 48 *bis* del D.P.R. n. 602/1973.

L'introduzione di queste nuove misure cautelari e l'evoluzione normativa di quelle esistenti negli anni venti, fanno desumere due obiettivi che il legislatore ha cercato di perseguire.

In primo obiettivo, è stato quello di rafforzare i poteri e le facoltà attribuite all'ente impositore e all'Agente della riscossione.

Ciò è avvenuto, dapprima, prevedendo nuove tipologie di fermo che l'ente impositore poteva adottare in presenza di un credito non ancora certo, liquido ed esigibile.

Queste misure, adottabili in autotutela amministrativa, sono il fermo in materia sanzionatoria e il fermo in materia di Iva laddove nei confronti della parte privata sia pendente un procedimento penale per emissione o utilizzo di fatture false.

Un ampliamento della tutela dei crediti erariali avvenne anche nell'ambito dell'ipoteca e del sequestro conservativo.

Con il passaggio dalla legge del 1929 a quella del 1997 il legislatore prevede espressamente la possibilità di poter adottare il sequestro conservativo anche per l'azienda mentre con l'art. 15, comma 8 *bis*, del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, nella L. 3 agosto 2009, n. 102, attribuì alla sola Agenzia delle entrate della facoltà di avvalersi delle cd. indagini finanziarie anche per la richiesta di iscrizione di ipoteca e di adozione del sequestro conservativo.

Inoltre, nel 2008, il legislatore ha espressamente previsto che questi istituti possono essere utilizzati con riferimento non solo ai crediti per sanzioni amministrative, ma anche per i tributi e i relativi interessi.

Sempre nel 2008, il legislatore ha previsto che gli atti posti a fondamento di siffatte misure non sono solamente il processo verbale di constatazione e i provvedimenti sanzionatori, ma anche gli atti attraverso il quale si determina una maggiore pretesa tributaria, quale l'avviso di accertamento.

Infine, con l'art. 1, comma 143, Legge 24 dicembre 2007, n. 244 anche in materia tributaria è stata estesa la possibilità di adottare il sequestro preventivo e la confisca per equivalente quando sono commessi alcuni reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Nonostante questa misura abbia un evidente carattere afflittivo, la sua adozione consente di sottrarre alla persona indagata la disponibilità dell'equivalente del profitto da reato.

In un secondo momento, il legislatore ha introdotto delle misure cautelari adottabili in presenza di un titolo esecutivo, cioè quando l'ente impositore vanta un credito certo, liquido ed esigibile.

Queste misure sono l'ipoteca adottabile dall'Agente della riscossione senza la necessità di alcuna autorizzazione giudiziale, il fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri nonché le altre misure cautelari e conservative e le altre azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del credito tributario.

Nel corso degli anni, il fermo dei beni mobili registrati subì diverse modifiche, al fine di ampliare il proprio ambito di applicazione.

Tra i soggetti destinatari del fermo, furono aggiunti i soggetti coobbligati e i beni destinatari della misura furono ampliati, ricomprendendovi tutti i beni mobili registrati.

Infine, anche in presenza di un credito certo, liquido ed esigibile, il legislatore ha introdotto una particolare forma di fermo, disciplinata dall'art. 48 *bis* del D.P.R. n. 602/1973.

Il secondo obiettivo, sorto in seguito a diverse pressioni dottrinali e giurisprudenziali, fu quello di prevedere maggiori tutele per i soggetti sottoposti a misure cautelari.

Questo obiettivo è stato perseguito con tutte le misure cautelari esaminate.

Per quanto riguarda l'ipoteca ed il sequestro conservativo nel passaggio dalla legge del 1923 a quella del 1929 il legislatore ha previsto la necessità dell'esistenza del pericolo nel ritardo nonché l'autorizzazione giudiziale per entrambi gli istituti.

Nel successivo passaggio dalla legge del 1929 a quella del 1997 il legislatore ha previsto la possibilità per la parte privata di prestare idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa in luogo di procedere con l'ipoteca o il sequestro conservativo (art. 22, c. 6).

Inoltre, ha previsto la revoca delle misure cautelari in presenza di una decisione non definitiva favorevole al contribuente e nel caso in cui non venga prontamente emanato il provvedimento sanzionatorio in seguito all'adozione della misura cautelare (art. 22, c. 7) nonché l'instaurazione del contraddittorio obbligatorio – salvo il caso di particolare urgenza – nella fase costitutiva delle misure conservative.

Relativamente al fermo amministrativo generale, la dottrina e la giurisprudenza hanno attribuito un diverso significato al presupposto espresso con la formula “ragione di credito”.

Inizialmente si riteneva fosse una “mera pretesa creditoria”.

In un secondo momento, con la maturazione di un'interpretazione più garantista, gli fu attribuito un significato diverso, caratterizzato dal *fumus boni iuris*, consistente nella “ragionevole apparenza di fondatezza”.

Quest'evoluzione ha, poi, preso corpo anche nel fermo previsto dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, il quale prevede come presupposto la notifica di un provvedimento sanzionatorio nonché, secondo parte della dottrina, l'esistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Nonostante le differenze esistenti tra queste due tipologie di fermo, c'è chi ha rilevato come il procedimento e i limiti indicati dall'art. 23 possono integrare – in via analogica – la disciplina generale contenuta nell'art. 69<sup>186</sup>.

---

<sup>186</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, pag. 319, “l'art. 23 del decreto 472 ha il merito di avere completato la lacunosa regolamentazione del fermo racchiusa nella legge del 1923 e, così,

Anche per quanto riguarda le misure adottabili in presenza di un credito certo, liquido ed esigibile il legislatore ha apportato delle modifiche volte a tutelare maggiormente il soggetto sottoposto a dette misure.

Per quanto riguarda l'ipoteca esattoriale, a partire dal 2012, essa può essere iscritta solamente quando l'importo complessivo del credito per cui si procede è superiore a ventimila euro.

Inoltre, il legislatore ha previsto una particolare forma di ipoteca obbligatoria che inibisce la possibilità di procedere all'esecuzione forzata qualora l'importo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre a espropriazione forzata.

Infine, nel 2011 fu introdotto un nuovo comma nell'art. 77 il quale prevede che "l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca".

Anche il fermo dei beni mobili registrati subì diverse modifiche in tal senso.

Con una prima modifica apportata dalla Legge n. 98/2013 si è stabilito che prima di eseguire il fermo l'Agente della riscossione deve darne comunicazione al soggetto nei confronti del quale si procede e inoltre non potrà eseguire il fermo se il bene mobile è strumentale all'attività d'impresa o alla professione.

Questa evoluzione normativa, avvenuta al fine di rafforzare i poteri dell'Ente impositore e dell'Agente della riscossione, ha fatto sorgere nuove esigenze cautelari che non trovano sufficiente tutela nel procedimento previsto dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il procedimento in esame, adottabile solamente in seguito all'impugnazione di un atto, non consente di ottenere una piena tutela cautelare nel caso in cui siano impugnate l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del Dpr. n. 602/1973 e l'adozione del fermo previsto dall'art. 86 del medesimo decreto.

---

*superato i dubbi di legittimità costituzionale sollevati nella vigenza della pregressa normativa".*

Infatti, nel caso in cui l'atto impugnato sia l'iscrizione di ipoteca<sup>187</sup>, l'art. 47 non può comportare la cancellazione dell'iscrizione in quanto l'art. 2884 c.c. prevede che "la cancellazione deve essere eseguita dal conservatore quando è ordinata con sentenza passata in giudicato o con altro provvedimento definitivo emesso dalle autorità competenti"<sup>188</sup>.

Poiché il collegio della Commissione tributaria provvede alla sospensione dell'atto impugnato con ordinanza motivata non impugnabile, il conservatore non può cancellare l'ipoteca.

Diversamente, nel caso in cui l'atto impugnato sia l'adozione del fermo sui beni mobili registrati, il problema consiste nell'impossibilità di utilizzare i beni fintantoché non si pronuncia il Collegio con ordinanza.

Il Collegio, difatti, ai sensi del comma 5 *bis* dell'art. 47, deve pronunciarsi entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

---

<sup>187</sup> C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 199, "nelle controversie relative al provvedimento costitutivo di ipoteca si può, secondo la nostra opinione, applicare l'art. 47, che in pendenza del ricorso alla Commissione tributaria prevede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato quando da questa possa derivare un danno grave ed irreparabile. L'iscrizione di ipoteca è così sospendibile ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 dal giudice tributario di primo grado, poiché in tal caso può imporsi all'agente della riscossione un obbligo di non fare [...] Pertanto si deve ammettere che, proposto ricorso contro il provvedimento costitutivo dell'ipoteca, se ne possa chiedere la sospensione dell'efficacia ai sensi e con le modalità di cui all'art. 47 D. Lgs. n. 546/1992. L'accoglimento dell'istanza, pur lasciando in vita l'iscrizione, preclude all'agente della riscossione di procedere all'espropriazione forzata del bene ipotecato fino a quando non sia stato deciso il ricorso".

<sup>188</sup> Il giudice ordinario in diverse occasioni ha negato la possibilità di disporre la cancellazione dell'ipoteca con provvedimento d'urgenza. Cfr. Trib. Mantova, 19 aprile 2007; Trib. Trapani, 11 aprile 2006; Trib. Bologna, 24-12-2003, in *Gius.*, 2004, p. 726, secondo cui la domanda di riduzione di ipoteca non può essere richiesta con provvedimento d'urgenza in quanto ha natura provvisoria; Trib. Lecce, ordinanza 12 dicembre 1994, in *Giur. it.*, 1996, p. 305. In altre occasioni, invece, ha ritenuto ammissibile la richiesta di un ordine ai sensi dell'art. 700 c.p.c. al Conservatore dei registri immobiliare di procedere alla cancellazione di ipoteca illegittimamente iscritta. Cfr. Trib. Bari, 16 maggio 2005, in *Arch. locaz.*, 2005, p. 669, con nota di V. AMENDOLAGINE, *Brevi osservazioni sulla cancellazione di iscrizione ipotecaria disposta in via d'urgenza ex art. 700 c.p.c.*; Trib. Milano, 26 novembre 1999, in *Giur. it.*, 2000, p. 945, con nota di R. CONTE, *Atti esecutivi illegittimi e provvedimenti d'urgenza*; Trib. Milano Sez. X Ordinanza, 25-10-2013, in *Giur. it.*, p. 92, con nota di R. CONTE.

Anche nel caso in cui dovesse essere richiesta la sospensione d'urgenza, la parte rischia di dover attendere una pronuncia per un periodo eccessivo, giacché l'art. 47, c. 3 non prevede un termine entro cui il presidente della Commissione tributaria debba emettere il decreto con il quale accoglie (o respinge) la richiesta di sospensione d'urgenza.<sup>189</sup>

Attenta dottrina, accortasi del vuoto di tutela che si viene a creare nel caso in cui il ricorrente non possa invocare una tutela cautelare effettiva, ha ritenuto che nel caso di un "pregiudizio imminente e irreparabile si potrebbe prospettare il ricorso all'art. 700 c.p.c. dinnanzi al giudice tributario in considerazione del rinvio dell'art. 1, 2° co., d.lgs. n. 546/92"<sup>190</sup>.

---

<sup>189</sup> La necessità di una "celerità" del procedimento si coglie, per esempio, nel caso in cui sia disposto il fermo di un camion utilizzato in un'impresa per trasportare giornalmente dei prodotti ittici presso i propri clienti o presso degli edifici muniti di apposite celle frigorifere. In questo caso, il soggetto nei cui confronti è disposto il fermo del bene ha bisogno di un provvedimento cautelare nel giro di pochi giorni, altrimenti, rischia di subire dei danni economici ingenti o addirittura rischia di fallire.

<sup>190</sup> A. PODDIGHE, *Commento agli artt. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 116. Secondo l'Autore, "se le modifiche procedurali e processuali hanno creato nuove e differenti esigenze materiali tutelabili dinnanzi alle Commissioni tributarie in quanto giudici della materia tributaria, l'art. 113 Cost. in quanto espressione del diritto a una tutela piena ed effettiva dovrebbe obbligare il legislatore a creare alcuni riti speciali e, in quanto tali, coerenti con le differenti esigenze di tutela che ora si prospettano alle Commissioni tributarie. Inoltre, una tutela giurisdizionale è piena ed effettiva se il processo promuove una piena tutela cautelare. Sul punto, l'art. 47, d.lgs. n. 546/92 non risulta in linea con l'art. 113 Cost. in quanto limitato alla sospensione degli effetti del provvedimento impugnato [...] Tuttavia, sebbene a oggi la parte soccombente possa chiedere la sospensione degli effetti della sentenza di primo grado, tale tutela sembra rimanere preclusa nelle azioni di rimborso per le quali in caso di pregiudizio imminente e irreparabile si potrebbe prospettare il ricorso all'art. 700 c.p.c. dinnanzi al giudice tributario in considerazione del rinvio dell'art. 1, co. 2, d.lgs. n. 546/92 e del fatto che tali provvedimenti vengono presi dal giudice di merito".

C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 204-205, "si può, nell'ambito dell'iscrizione di ipoteca ex art. 77 oggi affermare che è ammissibile il provvedimento cautelare ex art. 700 c.p.c., diretto ad ottenere la cancellazione di una iscrizione ipotecaria manifestatamente illegittima eseguita in assenza dei presupposti previsti dalla legge [...] laddove si riscontrino tali caratteristiche è ammissibile esperire la procedura d'urgenza innanzi al giudice ordinario e non certo a quello tributario".



Credo si possa ricorrere al provvedimento d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.*<sup>191</sup> nel caso in cui l'Agente della riscossione intenda iscrivere ipoteca o adottare il fermo dei beni mobili registrati.

Ciò è fattibile in seguito all'introduzione nell'art. 77 e nell'art. 86 del D.p.r. n. 602/1973 dell'obbligo da parte dell'Agente della riscossione di notificare una "comunicazione preventiva"<sup>192</sup> al proprietario del bene, contenente l'avviso che in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca o eseguito il fermo.

Grazie a questa comunicazione preventiva, nel caso in cui l'Agente della riscossione avesse intenzione d'iscrivere ipoteca, il destinatario della comunicazione preventiva potrebbe richiedere al giudice tributario l'adozione del provvedimento d'urgenza prima dell'iscrizione d'ipoteca.

Se così è, l'art. 2884 c.c. non può costituire un impedimento all'adozione della misura cautelare a favore del contribuente, in quanto con il provvedimento d'urgenza non verrebbe richiesta la sospensione dell'esecuzione del provvedimento di iscrizione ipotecaria (come avverrebbe nel caso in cui si chiedesse la sospensione ai sensi dell'art. 47 contestualmente alla proposizione del ricorso), bensì la sospensione dell'iscrizione di ipoteca.

---

<sup>191</sup> In dottrina si veda, V. ANDRIOLI, *Provvedimenti d'urgenza in incertam personam*, in *Foro it.*, 1951, p. 1476; C. CALVOSA, *Il processo cautelare (il sequestro ed i provvedimenti d'urgenza)*, Torino, 1970; G. ARIETA, *L'art. 700 c.p.c. nella più recente giurisprudenza della Pretura di Roma (sez. I)*, in *Temi rom.*, 1977, 857; G. ARIETA, *Funzione non necessariamente anticipatoria dei provvedimenti ex art. 700 c.p.c.*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, p. 585; E. FAZZALARI, *Art. 700 e ingegneria processuale*, in *Giust. civ.*, 1984, p. 980; T. ALIBRANDI, *Provvedimenti urgenti, a norma dell'art. 700 c.p.c., nel campo del lavoro subordinato*, in *Arch. Civ.*, 1977, p. 1081; M. AIELLO – G. GIACOBBE – R. PREDEN, *Guida ai provvedimenti d'urgenza. Orientamenti e prassi della giurisprudenza in tema di art. 700 c.p.c.*, Milano, 1982; M. AIELLO, *I provvedimenti cautelari: provvedimenti d'urgenza*, in *Foro it.*, 1992, p. 427; M. BRUNO, *I provvedimenti d'urgenza nel nuovo processo civile*, Roma, 1993; C. CONSOLO – F. P. LUISO, *Codice di procedura civile commentato*, Cedam, 1997, p. 2031; F. VERDE, *I provvedimenti d'urgenza*, Collana diretta da P. Cendon, Cedam, 2005; G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *I procedimenti cautelari e possessori*, IV ed., Giuffrè, 2005, p. 277 ss.

<sup>192</sup> L'obbligo della comunicazione preventiva è prevista dall'art. 77, c. 2 *bis*, D.p.r. n. 602/1973 e dall'art. 86, c. 2, D.p.r. n. 602/1973.

Anche nel caso in cui l'Agente della riscossione abbia intenzione di eseguire il fermo<sup>193</sup>, la comunicazione preventiva consente al destinatario di proporre immediatamente la richiesta di adozione di un provvedimento d'urgenza al giudice tributario, evitando così di non poter utilizzare i propri beni nelle more della proposizione del ricorso.

La possibilità di proporre questo ricorso ancor prima di impugnare questi atti è ammissibile ai sensi dell'art. 669 *ter* c.p.c., il quale prevede che la domanda cautelare si può proporre al giudice competente a conoscere il merito "prima dell'inizio della causa nel merito".

Pertanto, la finalità del preavviso di ipoteca e del preavviso di fermo non è soltanto quella di portare a conoscenza del contribuente la pretesa impositiva, ma anche di dargli la possibilità di proporre un ricorso d'urgenza *ex art.* 700 c.p.c. prima che avvenga l'iscrizione di ipoteca o l'adozione del fermo.

L'adozione di un provvedimento d'urgenza potrebbe rivelarsi necessario anche nel caso in cui venga impugnato il provvedimento di sospensione o compensazione previsti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997.

In questo caso la possibilità prevista dal 3° comma dell'art. 23 di sospendere questi provvedimenti ai sensi dell'art. 47 potrebbe rivelarsi non sufficiente.

Difatti, l'accoglimento della sospensione potrebbe avvenire successivamente rispetto alle esigenze di liquidità di un'impresa che, in assenza del rimborso, potrebbe esporsi al rischio di fallimento nonché di

---

<sup>193</sup> Tribunale di Taranto, ordinanza 23.08.2004, in *www.altalex.com*; Giudice di Pace Bari 17.03.2003, in *www.altalex.com*; Trib. Roma Ord., 08-08-2006, in *Corriere del merito*, 2007, p. 22. "Il fermo amministrativo di un bene mobile adottato ai sensi dell'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come modificato dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 602, ha natura di atto preordinato all'espropriazione e pertanto la tutela giudiziaria nei suoi confronti è affidata al giudice ordinario e deve essere introdotta come opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi. Nei confronti del preavviso di fermo amministrativo può però essere emesso un ordine di sospensione *ex art.* 700 c.p.c., valutando la mancanza di una congrua motivazione sotto il profilo della sproporzione tra l'importo del credito vantato ed il valore del bene assoggetto al vincolo. Quanto al "periculum", esso deve essere ravvisato nel pregiudizio connesso alla limitazione del movimento del debitore, anche per esigenze professionali", in *Massima Ipsoa*.

commettere dei reati quali l'omesso versamento dell'Iva (art. 10 *ter*, D.Lgs. n. 74/2000).

Medesimo discorso può essere fatto per il fermo amministrativo generale previsto dall'art. 69, c. 6, R.D. n. 2440/1923, dove addirittura la norma non prevede espressamente la possibilità del soggetto sottoposto al fermo di poter richiedere la sospensione.

L'esigenza di proporre un ricorso *ex art.* 700 c.p.c. credo possa sorgere anche quando il termine per la proposizione del ricorso avverso un atto impugnabile sia sospeso dal periodo feriale<sup>194</sup>.

Questa necessità deriva dal fatto che il periodo feriale determina una sospensione dei termini per proporre il ricorso ma non comporta – in alcuni casi – una sospensione dei termini per l'esecuzione forzata.

Al fine di verificare se e quando i termini dell'esecuzione forzata siano sospesi, bisogna esaminare separatamente il caso in cui l'atto impugnato sia un avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 29, D.L. n. 78/2010; un avviso di accertamento non emesso ai sensi dell'articolo citato e il caso in cui impugnata sia la cartella di pagamento.

Nel primo caso, cioè quando l'atto impugnato è un avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi o ai fini Iva, la lettera a) dell'art. 29 stabilisce che detti atti debbano “contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di proposizione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati”.

Poiché, in questo caso la norma prevede che il destinatario dell'atto debba pagare “entro il termine di proposizione del ricorso”, credo che la sospensione feriale debba trovare applicazione anche con riferimento ai termini del pagamento delle somme in esso richieste. Se il legislatore non avesse voluto sospendere i termini dell'esecuzione non avrebbe usato questa formula ma avrebbe – come nei casi che in seguito si esamineranno – indicato espressamente il termine di sessanta giorni.

---

<sup>194</sup>L'art. 1 della Legge 7 ottobre 1969, n. 742 – recante disposizioni sulla “sospensione dei termini processuali nel periodo feriale” – prevede che i termini processuali siano sospesi dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno. Il comma 1 dell'art. 16, D.L. 12 settembre 2014, n. 132, prevede che il periodo di sospensione verrà ridotto dal 6 al 31 agosto di ogni anno.

In questi termini si è espressa anche l'«Agenzia delle Entrate con la nota n. 141776 del 30/09/2011<sup>195</sup>.

Nel caso in cui l'atto impugnato non sia un avviso di accertamento esecutivo si deve verificare la normativa prevista da ogni singola legge d'imposta.

Cioè, si deve verificare se il legislatore stabilisca che le somme in esse indicate debbano essere versate nel termine di proposizione del ricorso o nel termine di 60 giorni.

A titolo di esempio, l'art. 56 del Dpr n. 131/1986 prevede – in materia d'imposta di registro – che le somme richieste debbano essere pagate nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.

Quindi, in presenza di un atto impositivo emesso ai fini dell'imposta di registro, qualora il termine per la proposizione del ricorso dovesse cadere nel periodo feriale, si verifica una discrasia tra il termine per la proposizione del ricorso e il termine entro cui devono essere versate le somme richieste dall'atto impositivo.

---

<sup>195</sup> La Nota 30/09/2011 n. 141776 dell'Agenzia delle Entrate, nel punto 5.1, "avvio della riscossione coattiva", afferma che *"Il termine per adempiere all'intimazione al pagamento coincide con quello di presentazione del ricorso [lett. a) del comma 1 dell'art. 29], di regola sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento.*

*Tuttavia l'effettivo avvio delle procedure esecutive può risentire dell'eventuale presenza di sospensione del termine per l'impugnazione in caso di accertamento con adesione ovvero di sospensione feriale.*

*Pertanto, nonostante gli atti acquisiscano efficacia esecutiva decorso il termine di sessanta giorni, l'eventuale esecuzione forzata, di fatto, può avvenire solo dopo l'affidamento delle somme in carico all'Agente della riscossione, effettuabile in un lasso temporale "mobile" variabile in relazione al verificarsi delle seguenti ipotesi:*

- sospensione feriale del termine per la proposizione del ricorso (legge 7 ottobre 1969, n. 742 e Circ. 23 aprile 1996, n. 98/E): il termine di sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 è sospeso dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno, pertanto l'affidamento non può avvenire prima del decorso di tale periodo;*

- formulazione dell'istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997: il termine per l'impugnazione, e quindi quello per effettuare il pagamento, è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente. Tale lasso temporale potrebbe prolungarsi ulteriormente, qualora ricadesse nel periodo di sospensione feriale sopra descritto, in quanto si aggiunge a quello previsto dall'istituto definitorio".*

In questo caso, il destinatario dell'atto potrebbe richiedere un provvedimento d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.* e in seguito presentare il ricorso.

Per quanto riguarda gli importi iscritti a ruolo, l'art. 25, c. 2 del Dpr n. 602/1973 indica che la cartella di pagamento "contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata".

Anche in questo caso il termine per la proposizione del ricorso e per il versamento delle somme richieste non coincidono e pertanto, qualora il destinatario dell'atto intendesse presentare il ricorso in una data successiva a quella dei sessanta giorni, potrà richiedere al giudice tributario l'adozione di un provvedimento d'urgenza.

Ciò è possibile anche grazie al fatto che l'art. 5 della Legge 7 ottobre 1969, n. 742<sup>196</sup> prevede che ai procedimenti relativi alla sospensione dell'esecuzione degli atti amministrativi non si applica la sospensione feriale dei termini, pertanto, durante il periodo feriale il giudice tributario potrà pronunciarsi su questi specifici provvedimenti cautelari.

Per soddisfare la celerità connaturata nei provvedimenti d'urgenza, potrebbe essere opportuna la creazione di un giudice tributario dell'urgenza<sup>197</sup>.

---

<sup>196</sup> L'art. 5 della Legge 7 ottobre 1969, n. 742 prevede che *"in materia amministrativa, l'articolo 1 non si applica nel procedimento per la sospensione della esecuzione del provvedimento impugnato"*.

<sup>197</sup> Sulla possibilità di prevedere dei riti speciali nel processo tributario si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 194. Secondo l'autore *"appare evidente che l'attuale normativa processuale tributaria si presenti inadeguata rispetto alle mutevoli esigenze di tutela sulle quali i giudici tributari debbono intervenire. Conseguentemente, un'unica procedura non può più fornire adeguate risposte alle differenti richieste di tutela. Peraltro, anche questa sua monolitica procedura presenta alcune peculiarità. Nel giudizio civile ed in quello amministrativo, a fronte di un rito di cognizione piena (o se si vuole, "ordinario"), vi sono dei riti speciali volti a tutelare materiali esigenze di giustizia attraverso una maggiore celerità (concentrazione ed accelerazione dei giudizi) oppure attraverso l'ampliamento dei mezzi di tutela, dei poteri istruttori del giudice e delle parti. [...] Il legislatore dovrebbe prendere consapevolezza, in primo luogo, della mutata realtà sostanziale e procedimentale che ha comportato un surrettizio ampliamento del concetto di materia tributaria per come era intesa nel 1948 e, in secondo luogo, del*

Dopo aver cercato di descrivere l'evoluzione di questi istituti, occorre cercare d'individuare quando l'ente impositore può adottare l'ipoteca e il sequestro conservativo.

Come prima cosa bisogna escludere la possibilità di adottare gli istituti previsti dall'art. 22 in presenza di un titolo esecutivo.

Difatti, qualora il credito vantato dall'ente impositore sia certo, liquido ed esigibile, l'Agente della riscossione può procedere direttamente all'esecuzione forzata oppure può adottare le misure cautelari disciplinate dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Quindi, limitando l'ambito d'indagine alle situazioni in cui l'ente impositore non abbia ancora ottenuto un titolo esecutivo, l'ipoteca e il sequestro conservativo possono essere utilizzate, in alcuni casi, alternativamente con le tipologie di fermo considerate.

Per quanto riguarda queste ultime, il fermo di cui all'art. 69 trova un'applicazione generalizzata a tutti i rapporti coinvolgenti un'Amministrazione statale, salvo quei rapporti dove è prevista una disciplina specifica<sup>198</sup>.

Così, l'ambito di applicazione dell'art. 69, in ambito tributario, è ristretto da diverse norme: dall'art. 38 *bis*<sup>199</sup> in materia di rimborsi Iva e in

---

*fatto che la giurisdizione tributaria sia oramai una giurisdizione esclusiva. Dopodiché, dovrebbe "creare" riti speciali coerenti con le differenti esigenze materiali di tutela che, a loro volta, dovrebbero differenziarsi da un eventuale "rito ordinario" facendo leva, ora sulla celerità, ora sull'ampliamento dell'istruttoria".*

<sup>198</sup> "è evidente che qualora ricorrano i presupposti per l'applicazione della disciplina speciale, l'Amministrazione debba far ricorso ad essa. L'utilizzo di uno dei differenti strumenti cautelari non è, quindi, frutto di una libera scelta, ma dipende dalla sussistenza dei specifici presupposti previsti dalla legge", G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, pag. 147. Si veda anche L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 519; C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 23; C. VERSANO – R. LUPI – D. STEVANATO – G. INGRAO, *Sospensione dei rimborsi Iva, carichi pendenti compensazione e tutela giurisdizionale*, in *Dial. trib.*, 2009, pp. 540 e ss.; F. PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2689.

<sup>199</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 26 giugno 2003, n. 10199, in *CED Cassazione*, 2003; Cass., Sez. V, 26 aprile 2004, n. 7952, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, p. 1439, secondo cui il fermo amministrativo previsto dall'art. 69 non è compatibile con la disciplina dell'Iva in tema di rimborsi.

presenza di contestazione di specifici reati<sup>200</sup> nonché dall'art. 23 D.Lgs. 472/1997 in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Poiché l'art. 23 è adottato per le sanzioni amministrative tributarie, l'art. 69 potrà essere adottato con riferimento a tutti gli altri debiti pecuniari, cioè i tributi e gli interessi<sup>201</sup>.

---

<sup>200</sup> Anche il rapporto tra l'art. 69 e l'art. 38 *bis* questi due istituti non è pacifico in dottrina e in giurisprudenza. Difatti, non tutti ritengono che in materia di rimborsi iva possa trovare applicazione il fermo previsto dall'art. 69. L'esistenza dell'art. 38 *bis* ha fatto ritenere che il legislatore abbia implicitamente escluso l'applicabilità del fermo amministrativo generale in materia di rimborsi iva e, allo stesso tempo, abbia inteso limitare la sospensione del rimborso quando sono contestati specifici reati. Cfr. Cass., sez. IV, 1 luglio 2009, n. 15424, in *Il Fisco*, 2009, p. 4797, con nota di P. TURIS, *Esclusa l'applicazione del fermo amministrativo nell'ipotesi di rimborso Iva*; Cass., sez. IV, 26 aprile 2004, n. 7952, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1033, con nota di A. GRASSOTTI, *La specialità della norma sui rimborsi Iva esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*.

Secondo C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 18, "ai rimborsi Iva non è applicabile l'istituto del fermo amministrativo ex art. 69 del R.D. del 1923 in quanto per il rimborso Iva è previsto un sistema di garanzie che assolve specificatamente la funzione di tutela dell'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente e, si aggiunga che, l'art. 38 *bis* contempla espressamente un'ipotesi di sospensione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali".

In senso opposto si è pronunciata la CTP Treviso, sez. VII, 15 luglio 2009, n. 90, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, p. 245, con commento di F. RANDAZZO, *Perplexità sul fermo del rimborso Iva per supposto credito da future note di variazione*.

<sup>201</sup> "l'introduzione dell'art. 23, D.Lgs. n. 472/97, che rappresenta un'applicazione del fermo amministrativo generale specificatamente riferito all'Amministrazione finanziaria, ha proposto in termini generali la questione della persistente applicabilità dell'art. 69 per la tutela di ragioni di credito di natura tributaria. Senza trascurare il fatto che la connotazione tipicamente fiscale dello strumento di cui all'art. 23 citato farebbe propendere per una soluzione negativa, ci sembra che la maggiore ampiezza della fattispecie che legittima la sospensione prevista dall'art. 69 deve condurre alla conclusione che entrambe le norme, in modo alternativo, possano trovare applicazione nel settore tributario. Non riteniamo, infatti, che l'art. 23 possa essere interpretato in senso estensivo e quindi sia applicabile, oltre che per i crediti sanzionatori, anche con riguardo a crediti d'imposta. Ricostruzione, quest'ultima, che porterebbe inevitabilmente ad escludere l'applicazione del fermo amministrativo di carattere generale. Negare, peraltro, l'applicabilità dell'art. 69 all'Amministrazione finanziaria comporterebbe che, qualora questa non debba erogare alcun rimborso al soggetto e quindi non sussistendo la fattispecie di cui all'art. 23, la ragione di credito tributaria non potrebbe essere tutelata attraverso l'istituto del fermo amministrativo. In altri termini, sarebbe preclusa all'Amministrazione finanziaria di ordinare ad altra amministrazione statale di sospendere il pagamento ove abbia una ragione di

Pertanto, qualora un'Amministrazione statale vanti un credito nei confronti della parte privata, oltre all'ipoteca e al sequestro conservativo potrebbero essere utilizzati questi istituti.

Questo discorso vale però solamente qualora la parte privata vanti un credito certo, liquido ed esigibile nei confronti di un Ente pubblico – al fine di adottare il fermo *ex art. 69* – o della sola Amministrazione finanziaria al fine di adottare il fermo *ex art. 23*.

In assenza di un credito nei confronti di un'Amministrazione pubblica, l'ente impositore potrà adottare unicamente l'ipoteca e il sequestro conservativo previsti dall'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997.

Inoltre, solamente le misure cautelari di cui all'art. 22 possono essere adottate quando viene emesso un processo verbale di constatazione.

Sulla base di questa considerazione e prendendo spunto da un'osservazione fatta da autorevole dottrina<sup>202</sup> ben prima che entrasse in vigore il D.Lgs. n. 472/1997, credo possa essere opportuno attribuire all'Ente impositore la possibilità di richiedere l'adozione delle misure cautelari in un momento anteriore, cioè quando, durante la fase istruttoria, emergono chiari indizi o prove della violazione di norme tributarie.

Se si optasse per una simile impostazione, l'ente impositore potrebbe richiedere l'adozione dell'ipoteca o del sequestro conservativo sulla base

---

*credito per sanzioni o per imposte*", G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, pag. 146; C. VERSANO – R. LUPI – D. STEVANATO – G. INGRAO, *Sospensione dei rimborsi Iva, carichi pendenti compensazione e tutela giurisdizionale*, in *Dial. trib.*, 2009, 540 ss.; F. PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2689.

In giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. V, 28 marzo 2014, n. 7320, in *CED Cassazione*, che ha ritenuto l'applicabilità della norma anche ai rimborsi dell'Iva; Cass., Sez. V, 21 marzo 2012, n. 4505, in *Banca dati Ipsos*.

Secondo A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, pag. 214, invece, sulla base dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, si può estendere la portata dell'art. 23 anche ai crediti dei tributi e agli interessi.

<sup>202</sup> G. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie. Parte generale*, III ed., Milano, Giuffrè, 1986, p. 460. L'Autore osserva che quando viene emesso un processo verbale di constatazione, sulla base del quale l'ente impositore intende adottare le misure cautelari, *"a farne le spese sono sempre i più sprovveduti, giacché gli altri, i furbi, non attendono certo il processo verbale di constatazione per occultare le proprie sostanze"*.



di un mero verbale, redatto, per esempio, in seguito ad un accesso o in seguito ad una confessione rilasciata da un imprenditore in sede di interrogatorio presso l'ufficio o in seguito all'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica a utilizzare, ai fini fiscali, le prove raccolte in sede di indagini preliminari.

Così facendo, l'ente impositore potrebbe "effettivamente" tutelare il proprio credito, in quanto, dalla redazione del primo verbale alla redazione del processo verbale di constatazione potrebbero trascorrere diversi anni.

Durante questo periodo di tempo, ovviamente, il soggetto che eventualmente ha violato norme tributarie, ben può disperdere il proprio patrimonio, rendendo di fatto inutile la richiesta tardiva di adozione delle misure cautelari.

Solamente "anticipando" e rendendo a "sorpresa" dette misure – e accompagnandole con un processo che consente di bloccare la loro adozione in tempi rapidissimi qualora non sussistano i presupposti – può effettivamente porsi a riparo il presunto credito erariale.



## CAPITOLO SECONDO

### L'AMBITO DI APPLICAZIONE E I PRESUPPOSTI PER LA CONCESSIONE DELL'IPOTECA E DEL SEQUESTRO CONSERVATIVO

1 L'ipoteca e il sequestro conservativo in materia civile – 1.1 L'ipoteca – 1.2 Il sequestro conservativo – 2 L'ambito oggettivo di applicazione: i crediti e gli atti oggetto della tutela – 3 I presupposti per la concessione – 3.1 La necessaria presenza del *fumus* e del *periculum* – 3.2 La prova del *fumus* e del *periculum* – 4 L'ambito soggettivo di applicazione – 5. I beni oggetto della garanzia

#### 1. L'ipoteca e il sequestro conservativo in materia civile.

##### 1.1 L'ipoteca.

L'ipoteca<sup>203</sup> è un diritto reale di garanzia che “attribuisce al creditore il diritto di espropriare, anche in confronto del terzo acquirente, i beni

---

<sup>203</sup> Sull'argomento si veda, A. CICU, *L'ipoteca*, Bologna, 1929; E. PACIFICI MAZZONI, *Trattato dei privilegi e delle ipoteche*, Torino, 1930; L. COVIELLO, *Delle ipoteche*, Roma, 1936; R. FRANCESCHELLI, *L'ipoteca come diritto reale*, in *Riv. dir. comm.*, 1938, I, p. 274; F. DEGNI, *Delle ipoteche*, in *Comm. Del cod. civ.* (a cura di) D'Amelio, Firenze, 1943; G. GORLA, *Ipoteca*, nel *Commentario del codice civile*, A. Scialoja – G. Branca (a cura di), VI, artt. 2740 – 2899 c.c., Bologna – Roma, 1945; N. DISTASO, *Natura giuridica dell'ipoteca*, Milano, 1953; B. MARIANI, *Ipoteca e trascrizione*, III ed., Milano, 1955; D. RUBINO, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, (a cura di) A. Cicu – F. Messineo, Milano, 1956; F. S. GENTILE, *Le ipoteche*, Roma, 1961; E. PROTETTI, *L'ipoteca nella giurisprudenza*, Padova, 1971; M. FRAGALI, *Ipoteca (dir. prov.)*, in *Enc. Dir.*, XXII, Milano, 1972, pp. 740 ss.; G. TAMBURRINO, *Le ipoteche*, in *Commentario Utet*, Torino, 1976; A. RAVAZZONI, *Ipoteca*, in *Enc. Gir.*, XVII, Roma, 1989; L. BIGLIAZZI GERI – U. BRECCIA – F.D. BUSNELLI – U. NATOLI, *Diritto civile*, III, *Obbligazioni e contratti*, Torino, 1992, pp. 252 ss.; A. CHIANALE, *Ipoteca*, in *D. Disc. Priv., Sez. Civ.*, vol. X, Torino, 1993, p. 158; A. RAVAZZONI, *Le ipoteche*, in *Trattato di diritto privato*, (a cura di) P. Rescigno, XX, II ed., Torino, 1998, pp. 1 ss.; P. BOERO, *Le ipoteche*, in *Giurisprudenza sistematica civile e commerciale*, W. Bigiavi (diretta da), II ed., Torino, 1999; A. CHIANALE, *I diritti reali. L'ipoteca*, in *Trattato di diritto civile*, (a cura di) R. Sacco, Torino, 2005; A. RAVAZZONI, *Le ipoteche*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, (già diretto da) A. Cicu – F. Messineo – L. Mengioni (e continuato da) P. Schlesinger, Milano, 2006; A. MASTROPAOLO – B. TAVERNITI, *Privilegi e ipoteche*, in *I contratti di garanzia*, (a cura di) A. Mastropaolo, in

vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione".<sup>204</sup>

Le caratteristiche principali dell'ipoteca sono la realtà, l'accessorietà, la specialità e l'indivisibilità.

La realtà<sup>205</sup> consiste nella possibilità di fare valere l'ipoteca anche nei confronti del terzo acquirente (c.d. diritto di seguito).

L'accessorietà<sup>206</sup> rappresenta la relazione tra il credito garantito e l'ipoteca: l'ipoteca esiste in quanto esiste il credito. Pertanto, se il credito si estingue, anche l'ipoteca si estingue.

La specialità viene distinta quanto all'oggetto e quanto al credito.

---

*Trattato* P. Rescigno – G. Gabrielli, Torino, 2006; V. ANDRIOLI, *Ipoteca*, in *Enciclopedia giuridica online*.

F. GALGANO, *Diritto privato*, XIII ed., Cedam, 2006, p. 401, *"l'ipoteca si distingue dal pegno, anzitutto, perché ha ad oggetto beni immobili oppure beni mobili iscritti in pubblici registri (autoveicoli, navi, aeromobili); in secondo luogo, perché la sua costituzione richiede una specifica formalità, che è l'iscrizione in pubblici registri: nei registri immobiliari, per i beni immobili; nel pubblico registro automobilistico, nel registro navale, nel registro aereonautico, per i beni mobili soggetti a iscrizione"*; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, G. Trabucchi (a cura di), Cedam, 2005, p. 756, *"la funzione essenziale della garanzia ipotecaria si manifesta specialmente nei riguardi dei terzi, sia perché la preferenza che essa offre si riferisce ai creditori (ius praelationis), sia perché il vincolo segue il bene nell'eventualità che questo passi in proprietà altrui (ius distrahendi). Da qui deriva l'esigenza della pubblicità del vincolo ipotecario"*.

<sup>204</sup> Art. 2808 c.c.

<sup>205</sup> F. GALGANO, *Diritto privato*, XIII ed., Cedam, 2006, p. 402, *"l'ipoteca è, come il pegno, una garanzia reale: il bene ipotecario può essere venduto, ma chi lo compera (naturalmente, per un prezzo assai basso) compera un bene gravato di ipoteca; si trasmette agli eredi, ma si trasmette loro gravato di ipoteca"*.

<sup>206</sup> S. CERVELLI, *Trascrizione ed ipoteca*, II ed., Giuffrè, p. 128, *"il carattere dell'accessorietà, comune a tutti i diritti reali di garanzia, si manifesta nel rapporto funzionale esistente tra ipoteca e credito garantito in virtù del quale, come d'altronde è evidente, il rapporto ipotecario è subordinato al rapporto obbligatorio per il cui rafforzamento esso nasce. Dall'accessorietà deriva che l'ipoteca segue le sorti del rapporto principale, mentre questo è del tutto indipendente dalla prima. Tuttavia il rapporto accessorio, come rapporto distinto per quanto subordinato, è suscettibile di vicende proprie, atte ad influire sul nesso di accessorietà. L'ipoteca, ad esempio, può estinguersi [...] anche prima che si estingua il diritto garantito come nel caso che essa non venga rinnovata"*.

Sotto il primo profilo, l'ipoteca può essere iscritta solamente su dei beni determinati<sup>207</sup> in quanto non è ammissibile un'ipoteca generale<sup>208</sup> su tutti i beni del patrimonio del debitore.

Sotto il secondo profilo, deve essere individuato il credito garantito e la somma dovuta.

Infine, l'ipoteca si caratterizza per l'indivisibilità<sup>209</sup>, in quanto “sussiste per intero sopra tutti i beni vincolati, sopra ciascuno di essi e sopra ogni loro parte”.<sup>210</sup>

L'art. 2810 c.c. contiene un elenco dei “beni capaci di ipoteca”, cioè dei beni che possono essere oggetto di ipoteca.

Questo elenco, però, non è tassativo, in quanto esistono delle leggi speciali che prevedono la possibilità di iscrivere ipoteca su ulteriori beni, quali, per esempio, cave e miniere.

L'ipoteca può essere iscritta sui beni immobili che sono in commercio<sup>211</sup> e sulle pertinenze e può essere estesa, ai sensi dell'art. 2811 c.c., ai miglioramenti e alle accessioni immobiliari.

---

<sup>207</sup> A. RAVEZZONI, *Le ipoteche*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, (a cura di) A. Cicu – F. Messineo – L. Mengioni, (continuato da) P. Schlesinger, Milano, 2006, p. 52, “*va, tuttavia, rilevata la pratica possibilità, quando il titolo lo consenta, di una iscrizione cumulativa [...]; cioè, di una unica iscrizione ipotecaria che abbia per oggetto più beni. Tuttavia, non solo questi beni devono essere specificatamente indicati, ma è opinione pacifica trovarsi di fronte, in questo caso, ad una pluralità di vincoli ipotecari, pur fra di loro strettamente connessi in ragione dell'unicità del titolo*”.

<sup>208</sup> A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, G. Trabucchi (a cura di), Cedam, 2005, p. 754, “*il diritto moderno non conosce l'esistenza di ipoteche generali, le quali, un tempo, anche per piccoli crediti, vincolavano interi patrimoni, con gravi danni dell'economia; l'ipoteca è speciale, nel senso che la garanzia specifica è concessa sopra uno, due, dieci beni, tutti individualmente determinati*”.

<sup>209</sup> A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, (a cura di) F. Anelli – C. Granelli, XX ed., Giuffrè, p. 246, “*significa che, se a garanzia di un solo credito sono ipotecati più beni, il creditore può – a sua scelta – fare espropriare uno qualsiasi di essi e soddisfare l'intero credito. Se il fondo sul quale è concessa ipoteca viene diviso, può essere espropriato parte di esso, sempre per il soddisfacimento dell'intero credito; inoltre l'ipoteca resta a garantire il credito fino a quando non sia totalmente estinto: essa, perciò, continua a sussistere anche se il debitore ha pagato una parte del debito*”.

<sup>210</sup> Art. 2809, c. 2, c.c.

Inoltre, l'ipoteca può essere iscritta sull'usufrutto dei beni stessi, sul diritto di superficie, sul diritto dell'enfiteuta e sul diritto del concedente sul fondo enfiteutico.

Infine, sono capaci di ipoteca anche le rendite dello Stato, le navi, gli aeromobili e gli autoveicoli<sup>212</sup> secondo le leggi che li riguardano.

Esistono tre forme di ipoteca: legale, giudiziale e volontaria.

L'ipoteca legale<sup>213</sup> si costituisce solamente nelle ipotesi tassativamente indicate nell'art. 2817 c.c.<sup>214</sup> e attribuisce al creditore il diritto a iscriverne ipoteca senza il concorso della volontà del debitore.

L'ipoteca giudiziale<sup>215</sup> può essere iscritta sulla base di una sentenza di condanna al pagamento di una somma o all'adempimento di altra obbligazione, ovvero al risarcimento del danno da liquidarsi successivamente.

Inoltre, l'ipoteca giudiziale può essere iscritta in base a un lodo arbitrale reso esecutivo<sup>216</sup>, in base alle sentenze pronunziate dalle autorità giudiziarie straniere dopo che ne è stata dichiarata l'efficacia dall'autorità

---

<sup>211</sup> Poiché i beni impugnabili sono solamente quelli "in commercio", non sono ipotecabili i beni demaniali e quelli costituenti patrimonio indisponibile dello Stato.

<sup>212</sup> A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, G. Trabucchi (a cura di), Cedam, 2005, p. 755, "elemento caratteristico per cui questa garanzia si qualifica come ipoteca, pure avendo come oggetto beni mobili, è che essa si attua senza che il proprietario sia privato del possesso, con la iscrizione in un pubblico registro".

<sup>213</sup> C. TURCO, *Lezioni di diritto privato*, Giuffrè, 2011, p. 255, "l'ipoteca legale si ha [...] quando è la stessa legge a rappresentarne la fonte e ad indicare specificatamente le fattispecie che danno titolo (ed attribuiscono al creditore il diritto) alla costituzione dell'ipoteca, anche senza o contro la volontà del debitore".

<sup>214</sup> L'art. 2817 c.c. indica i tre casi in cui sorge l'ipoteca legale: "hanno ipoteca legale: 1) l'alienante sopra gli immobili alienati per l'adempimento degli obblighi che derivano dall'atto di alienazione; 2) i coeredi, i soci e altri condividenti per il pagamento dei conguagli sopra gli immobili assegnati ai condividenti ai quali incombe tale obbligo; 3) lo Stato sopra i beni dell'imputato e della persona civilmente responsabile, secondo le disposizioni del codice penale e del codice di procedura penale".

<sup>215</sup> Art. 2818 c.c.

<sup>216</sup> Art. 2819 c.c.

giudiziaria italiana<sup>217</sup> e in forza di altri provvedimenti giudiziali cui la legge attribuisca tale effetto.

L'ipoteca volontaria nasce in seguito a un atto negoziale e può essere concessa anche con atto unilaterale.

L'atto che concede l'ipoteca deve redigersi, a pena di nullità, nella forma di atto pubblico o della scrittura privata.

La costituzione dell'ipoteca avviene mediante iscrizione nel registro immobiliare del luogo in cui si trova l'immobile.<sup>218</sup>

Affinché avvenga l'iscrizione, il creditore deve presentare il titolo<sup>219</sup> costitutivo e una nota d'iscrizione in duplice copia al competente Conservatore dei Registri immobiliari.

---

<sup>217</sup> Art. 2820 c.c.

<sup>218</sup> F. ALCARO, *Diritto privato*, Cedam, 2013, p. 161, "ai fini della nascita del diritto reale di ipoteca non è sufficiente il solo titolo costitutivo, come invece per i diritti reali di godimento, ma è altresì necessaria l'iscrizione del suddetto titolo nei registri immobiliari. Il contratto o l'atto unilaterale per l'ipoteca volontaria, la sentenza o altro provvedimento per l'ipoteca giudiziale, l'atto di alienazione del bene per l'ipoteca legale (a favore dell'alienante) sono semplicemente titolo per ottenere la costituzione dell'ipoteca: questa si costituisce solo con l'iscrizione nei registri immobiliari. Tale forma di pubblicità differisce dalla trascrizione perché è pubblicità costitutiva e non dichiarativa. Le parti possono stipulare un contratto con cui il debitore conceda ipoteca su un suo bene, creando così il titolo, ma finché tale atto non viene poi iscritto nei registri immobiliari il diritto di ipoteca non sorge"; F. GALGANO, *Diritto privato*, XIII ed., Cedam, 2006, p. 402, l'iscrizione di ipoteca "è una forma di pubblicità analoga alla trascrizione, e si effettua nei medesimi registri. Dalla trascrizione che è pubblicità solo dichiarativa (e vale [...] a rendere l'atto trascritto opponibile ai terzi), l'iscrizione dell'ipoteca differisce perché è pubblicità costitutiva: l'ipoteca esiste solo se iscritta nei registri e solo dal momento dell'iscrizione. Il che significa che l'iscrizione è condizione necessaria per l'esistenza dell'ipoteca; non significa però che ne sia condizione sufficiente: se il titolo, sulla base del quale l'ipoteca è stata iscritta, è nullo, l'ipoteca sarà inefficace".

<sup>219</sup> A. RAVAZZONI, *Ipoteca*, in Enc. Gir., XVII, Roma, 1989, p. 4, "per titolo si deve intendere l'atto o il rapporto che fa insorgere il diritto alla costituzione dell'ipoteca. Poiché[...] l'ipoteca viene in essere soltanto con l'iscrizione, e prima di essa sussiste soltanto un diritto all'iscrizione (e quindi alla costituzione dell'ipoteca), il titolo assume un duplice rilievo: considerato autonomamente, esso costituisce il fondamento giuridico della pretesa per l'iscrizione dell'ipoteca; considerato, invece, come elemento in una più vasta fattispecie (appunto, la fattispecie ipotecaria), esso ne costituisce un elemento necessario ed imprescindibile, in mancanza del quale l'operatività dell'ipoteca stessa verrebbe a cadere".

L'omissione o l'inesattezza<sup>220</sup> di alcune delle indicazioni del titolo o della nota non pregiudicano la validità dell'iscrizione, a meno che comportino incertezza sulla persona del creditore o del debitore o sull'ammontare del credito ovvero sul proprietario del bene da sottoporre a ipoteca.

Quando le omissioni e le inesattezze non pregiudicano la validità dell'iscrizione, la parte interessata può ordinare con istanza, a proprie spese, la rettifica.

In seguito all'iscrizione dell'ipoteca il Conservatore restituisce al richiedente uno degli originali della nota, certificando, in calce al medesimo, la data e il numero d'ordine dell'iscrizione, che prende il nome di grado.<sup>221</sup>

Poiché su uno stesso bene possono essere iscritte più ipoteche, il grado serve a determinare l'ordine di preferenza col quale i creditori hanno diritto di soddisfarsi sul ricavato della vendita forzata.

Detto in altri termini, il creditore con ipoteca di primo grado è il primo che si soddisfa e se c'è un residuo potrà soddisfarsi il creditore ipotecario di secondo grado e così via.

L'iscrizione ipotecaria conserva il suo effetto per venti anni dalla sua iscrizione e cessa se l'iscrizione non viene rinnovata prima che scada detto termine.

La rinnovazione avviene mediante la presentazione di una nota in doppio originale conforme a quella della precedente iscrizione, in cui è dichiarata l'intenzione di rinnovare l'iscrizione originaria.

Nonostante il decorso ventennale, il creditore può procedere a una nuova iscrizione e l'ipoteca prende grado dalla data della nuova iscrizione.

---

<sup>220</sup> Cfr. art. 2841 c.c.

<sup>221</sup> A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, G. Trabucchi (a cura di), Cedam, 2005, p. 759, "anche nello stesso giorno possiamo avere iscrizioni di grado diverso, secondo il momento in cui è presentata la domanda. Se più persone si presentano contemporaneamente per ottenere la iscrizione contro la stessa persona e sugli stessi immobili, le iscrizioni sono eseguite sotto lo stesso numero e le ipoteche hanno uguale grado, con la conseguenza che i creditori concorreranno tra loro in proporzione dell'importo dei rispettivi crediti".



Qualora vi sia una sproporzione tra il credito garantito da ipoteca e il valore dei beni ipotecati, può essere richiesta la riduzione dell'ipoteca "che si opera riducendo la somma per la quale è stata presa l'iscrizione o restringendo l'iscrizione a una parte soltanto dei beni".<sup>222</sup>

La restrizione può aver luogo anche se l'ipoteca ha per oggetto un solo bene, qualora questo abbia parti distinte o tali che si possano comodamente distinguere.

Oltre al debitore, i soggetti legittimati a richiedere la riduzione possono essere il terzo acquirente e i creditori iscritti successivamente.

L'art. 2878 c.c. prevede le cause di estinzione dell'ipoteca.

In primo luogo, annovera la cancellazione dell'ipoteca che deve essere eseguita dal Conservatore in seguito alla presentazione di un atto contenente il consenso del creditore o di una sentenza passata in giudicato o altro provvedimento definitivo emesso dalle autorità competenti.

Le altre cause estintive sono la mancata rinnovazione dell'iscrizione entro il termine indicato dall'art. 2847 c.c., l'estinzione dell'obbligazione, il perimento del bene ipotecato, la rinuncia del creditore, lo spirare del termine cui l'ipoteca è stata limitata, il verificarsi della condizione risolutiva e infine la pronuncia del provvedimento che trasferisce all'acquirente il diritto espropriato e ordina la cancellazione dell'ipoteca.

Il verificarsi di una causa di estinzione non comporta automaticamente l'estinzione del diritto e il Conservatore dei registri non può d'ufficio procedere alla cancellazione.

## **1.2 Il sequestro conservativo.**

Il sequestro conservativo<sup>223</sup> è disciplinato nel libro VI, titolo III, capo V, sezione III del codice civile, fra i mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale, insieme all'azione surrogatoria e all'azione revocatoria.<sup>224</sup>

---

<sup>222</sup> Art. 2872 c.c.

<sup>223</sup> In dottrina si veda S. GIANZANA, *Del sequestro giudiziario e conservativo*, III ed., Torino, 1884; A. CONIGLIO, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Torino, 1926; V. ANDRIOLI, *Del sequestro conservativo*, in *Comm. C.c. Scialoja – Branca*,

Viene altresì disciplinato dal codice di procedura civile nel libro IV, titolo I, capo III dei procedimenti cautelari, nella sezione II, insieme al sequestro giudiziario.<sup>225</sup>

Questo istituto impedisce al debitore di porre in essere degli atti di disposizione sul proprio patrimonio, al fine di garantire la fruttuosità dell'espropriazione forzata.<sup>226</sup>

---

Bologna, 1953; M. VELLANI, *La conversione del sequestro conservativo in pignoramento*, Milano, 1955; V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, IV, Napoli, 1964, p. 153; M. VELLANI, *In tema di effetti sostanziali del sequestro conservativo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1966, pp. 1119 ss.; A. SCAGLIONI, *Il sequestro nel processo civile*, Milano, 1969; G. STOLFI, *Sequestro giudiziario e conservativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1975, p. 5; M. VELLANI, *Conversione del sequestro conservativo in pignoramento e creditori intervenuti*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1978, pp. 31 ss.; M. CANTILLO – G. CATURANI, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1989, p. 59; M. FORTINO, *Sequestro conservativo e convenzionale*, in *Enciclopedia del diritto*, XLII, Milano, 1990; B. BRUNELLI, *Note sull'esecuzione del sequestro*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1997; C. CALVOSA, *Struttura del pignoramento e sequestro conservativo*, Milano, 1973; R. CONTE, *Il sequestro conservativo nel processo civile*, Torino, 2000; G. COSTANTINO, *Procedimenti cautelari a tutela del credito. Il sequestro conservativo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2000, p. 75; M. CANTILLO – F. SANTANGELI, *Il sequestro nel processo civile*, Giuffrè, 2003; F. VERDE, *Il sequestro nel diritto processuale civile*, in *Enciclopedia*, collana diretta da P. Cendon, II ed., Cedam, 2003; E. VULLO, *La tutela delle parti e dei terzi nell'esecuzione dei sequestri*, in *Giur. it.*, 2004, pp. 1152 ss.; P. POTOTSCHNIG, *Il sequestro conservativo*, in *Il processo cautelare*, a cura di G. Tarzia, Cedam, 2004, p. 3; R. CONTE, *Il sequestro conservativo*, in *I procedimenti sommari e speciali*, II, *Procedimenti cautelari*, a cura di S. Chiarloni e C. Consolo, Torino, 2005, p. 985; L. MONTESANO – G. ARIETA, *Trattato di diritto processuale civile*, Padova, III; 2005, pp. 416 ss.; A. G. DIANA, *Il sequestro conservativo e giudiziario*, Giuffrè, 2009; G. ARIETA, *Le cautele. Il processo cautelare*, in *Trattato di diritto processuale civile*, XI, Padova, 2011, p. 286; G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III, II ed., Bari, 2012, pp. 237 ss.; C. DELLE DONNE, *L'attuazione delle misure cautelari*, Dike giuridica editrice, 2012.

<sup>224</sup> Gli articoli che si occupano del sequestro conservativo sono il 2905 e il 2906 c.c.

<sup>225</sup> Si occupano specificatamente del sequestro conservativo gli articoli 671, 675, 678, 679, 684, 685 e 686 c.p.c.

<sup>226</sup> F. P. LUISO, *Diritto processuale civile*, IV, *I processi speciali*, V ed., Giuffrè, 2009, p. 235, "l'utilità del sequestro conservativo si coglie nell'ipotesi in cui il creditore non è in grado di porre in essere una espropriazione sui beni del debitore, perché non ha un titolo esecutivo. Egli, quindi, ha interesse a conservare i diritti che appartengono al patrimonio del debitore, in attesa di avere un titolo esecutivo. In altre parole, se il creditore è in grado di procedere ad espropriazione, può far effettuare il pignoramento, che lo difende dagli atti di disposizione relativi ai beni pignorati, rendendo tali atti inopponibili nei suoi confronti (artt. 2913 e ss. c.c.). Ma se il creditore non ha un titolo esecutivo, se lo deve procurare attraverso un

Consiste in un rimedio di carattere preventivo, distinguendosi così dall'azione surrogatoria (dove il creditore si sostituisce al debitore per l'esercizio di diritti e azioni che quest'ultimo trascura di attivare) e dall'azione revocatoria (dove il creditore agisce contro degli atti lesivi del patrimonio già compiuti dal debitore, rendendoli inefficaci).

Poi, si distingue dal sequestro giudiziario la cui funzione è quella di custodire i beni di cui è controversa la proprietà o il possesso.<sup>227</sup>

---

*processo di cognizione (ordinario o speciale); ora, durante il tempo necessario per ottenere il titolo esecutivo ed arrivare al pignoramento, può accadere che il debitore disponga degli elementi attivi del suo patrimonio e diminuisca la garanzia patrimoniale ex art. 2740 c.c., di modo che, quando il creditore finalmente ottiene un titolo esecutivo, non trova più niente da pignorare [...] La sua funzione non è quindi di far adempiere immediatamente il debitore (cioè non fronteggia un periculum di ritardo nell'adempimento) ma di assicurare la fruttuosità della (futura) espropriazione forzata"; C. MANDRIOLI, Corso di diritto processuale civile, III, L'esecuzione forzata, i procedimenti speciali, i processi del lavoro, locatizio e societario, VI ed., Torino, "la funzione di questo provvedimento cautelare sta nell'ovviare al periculum in mora (del creditore) di perdere la garanzia del proprio credito, e ciò in relazione al fatto che a tale garanzia è destinato il patrimonio del debitore (art. 2740 c.c.) e al conseguente interesse del creditore alla conservazione dell'integrità del suddetto patrimonio del debitore, nei limiti del proprio credito. È infatti su tale patrimonio che il creditore non soddisfatto può trovare la sua soddisfazione coattiva attraverso l'espropriazione forzata, secondo il disposto dell'art. 2910 c.c."; PROTO PISANI A., Lezioni di diritto processuale civile, IV ed., Napoli, 2002, p. 615, "le disposizioni del c.c., inserite nel capo V relativo ai mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale, consentono di individuare con estrema chiarezza la funzione della misura cautelare in esame: il sequestro conservativo, come l'azione surrogatoria e quella revocatoria, sono istituti aventi la finalità di conservare il patrimonio del debitore che ex art. 2740 c.c. è posto a garanzia dell'adempimento delle sue obbligazioni. È comunque opportuno osservare fin da ora che, nonostante questa comune finalità, i tre istituti hanno natura e presupposti molto diversi: mentre l'azione revocatoria mira a conservare il patrimonio del debitore rendendo relativamente inefficaci ex post gli atti di disposizione del patrimonio posti in essere dal debitore in frode ai creditori, il sequestro conservativo mira ad assolvere la stessa funzione, ma tramite una tecnica preventiva, tendente ad impedire che tali atti vengano posti in essere. La possibilità di utilizzare questo strumento è chiaramente molto vantaggiosa in quanto consente di evitare la difficile prova della sussistenza dei requisiti richiesti per esperire l'azione revocatoria ex art. 2901, 1° comma, c.c.".*

<sup>227</sup> PROTO PISANI A., *Lezioni di diritto processuale civile*, IV ed., Napoli, 2002, p. 616, "il sequestro conservativo mira ad assicurare la fruttuosità pratica di una futura espropriazione forzata: mentre il sequestro giudiziario è strumentale ad una sentenza di condanna alla consegna o al rilascio di un bene individuato e quindi mira a garantire la fruttuosità pratica dell'esecuzione per consegna e rilascio, il sequestro conservativo è strumentale ad una sentenza di condanna al pagamento di

Ai sensi dell'art. 671 c.p.c.<sup>228</sup> i presupposti<sup>229</sup> sono il *fumus boni iuris*<sup>230</sup> e il *periculum in mora*, cioè il “fondato timore di perdere la garanzia del credito”.<sup>231</sup>

Quanto al primo presupposto, al creditore non è richiesta la dimostrazione piena e assoluta del credito, ma è sufficiente che ne dimostri la probabile esistenza.

---

*una somma di danaro, sentenza che potrà avere attuazione coattiva nella forma dell'espropriazione forzata (apprensione di beni entro il patrimonio del debitore, alienazione e quindi trasformazione in somme di danaro per il soddisfacimento dei creditori”.*

<sup>228</sup> L'art. 671 c.p.c. prevede che “il giudice, su istanza del creditore che ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può autorizzare il sequestro conservativo di beni mobili o immobili del debitore o delle somme e cose a lui dovute, nei limiti in cui la legge ne permette il pignoramento”.

S. COSTA, voce *Sequestro conservativo*, in *Novissimo Dig. It.*, XVII, Torino, 1970, p. 44, “il sequestro conservativo è perciò anzitutto disposto per i diritti di credito: la dizione debitore e creditore, e il riferimento al credito ed alla garanzia di esso, consente di escludere dall'ambito del sequestro conservativo tutti gli altri diritti, che sono tutelati, in via cautelare, da altre norme (e l'art. 700 rende possibile la tutela di diritti non espressamente compresi in queste norme)”.

<sup>229</sup> R. SANTULLI, *Sequestro: I - Sequestro giudiziario e conservativo - Dir. proc. civ.*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1998, 5, p. 7, “il sequestro conservativo, finalizzato ad assicurare la fruttuosità di una futura espropriazione forzata, rappresenta la misura cautelare prevista a garanzia del diritto non soltanto del creditore di una prestazione pecuniaria, ma anche del titolare di una qualunque altra pretesa, comunque convertibile in una somma di denaro e presuppone la sussistenza simultanea sia del *periculum in mora*, e cioè del fondato timore di perdere le garanzie del credito vantato, sia del *fumus boni iuris*, e cioè di una situazione che consenta di ritenere probabile la fondatezza della pretesa in contestazione, sicché la carenza di una soltanto delle suddette condizioni impedisce la concessione della misura cautelare”.

<sup>230</sup> R. SANTULLI, *Sequestro: I - Sequestro giudiziario e conservativo - Dir. proc. civ.*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1998, 5, p. 7, “il primo requisito richiesto dall'art. 671 per la concessione del provvedimento è rappresentato dalla c.d. probabilità del diritto cautelato, essendo necessario e sufficiente che l'istante si presenti al giudice come creditore e possa indurlo nella ragionevole opinione di essere tale”.

<sup>231</sup> C. CONSOLO, *Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive*, I, V ed., Cedam, 2006, p. 342, “il rischio temuto è quello che, nelle more del processo di cognizione, si abbiano diminuzioni effettive o apparenti del patrimonio del debitore, sì che – anche per prevenire l'impervio successivo esercizio (rispettivamente) di azioni revocatorie o di simulazione – convenga “congelare” una parte del patrimonio del debitore, precisamente quella parte sufficiente ad assicurare capienza al futuro eventuale esercizio della azione esecutiva. Che qui sarà evidentemente lazione esecutiva per espropriazione, stante il tipo di credito da soddisfare”.

Il secondo presupposto, invece, può essere desunto, anche alternativamente, da elementi oggettivi (quali la consistenza del patrimonio del debitore in rapporto all'entità del credito) e da elementi soggettivi (quali il comportamento extra-processuale o processuale assunto dal debitore, dal quale si desume l'intenzione di sottrarre all'esecuzione forzata il proprio patrimonio).

Possono costituire oggetto di sequestro conservativo tutti quei beni che in seguito possono essere espropriati, ossia i beni mobili e immobili.

Poiché la norma non indica l'azienda quale bene assoggettabile a espropriazione forzata, c'è chi ritiene che essa non sia assoggettabile neppure al sequestro conservativo<sup>232</sup>.

Il provvedimento con il quale il giudice autorizza il sequestro indica il valore massimo per cui si può procedere ma non individua i beni da sequestrare. Questi sono successivamente individuati dal creditore, entro il limite massimo stabilito dal giudice, quando avviene l'attuazione del sequestro.

L'attuazione del sequestro conservativo avviene in modo diverso a seconda dei beni che devono essere sequestrati.

L'esecuzione del sequestro conservativo sui mobili e sui crediti<sup>233</sup> si esegue secondo le norme stabilite per il pignoramento presso il debitore o presso terzi.

Nel caso in cui il sequestro riguardi beni mobili, dopo averli individuati, sono sottratti alla disponibilità del debitore e affidati a un custode.

Nel caso dei crediti, invece, il sequestrante notifica al sequestrato e al suo debitore l'atto di sequestro. Se il terzo dichiara di essere debitore il sequestro è completato; in caso contrario, il creditore sequestrante deve chiedere l'accertamento dell'obbligo del terzo.<sup>234</sup>

---

<sup>232</sup> In questo senso S. COSTA, voce *Sequestro conservativo*, in *Novissimo Dig. It.*, XVII, Torino, 1970. In giurisprudenza, Trib. Pisa, 20 aprile 1994, in *Giust. civ.*, 1994, I, 3305. In senso contrario, R. PERCHINUNNO, *Il sequestro conservativo*, in *Tratt. Rescigno*, XX, Torino, 1983, pp. 179 ss.

<sup>233</sup> Art. 678 c.p.c.

<sup>234</sup> Anche il sequestro di beni mobili del debitore presso terzi avviene secondo le norme previste per il pignoramento presso terzi.

L'esecuzione del sequestro conservativo sugli immobili<sup>235</sup> si esegue con la trascrizione del provvedimento presso l'ufficio del Conservatore dei registri immobiliari del luogo in cui i beni sono situati.

Ai sensi dell'art. 2668 *bis* e 2669 *ter* c.c., la trascrizione perde efficacia se non viene rinnovata entro venti anni<sup>236</sup>.

Per i beni mobili registrati è richiesta sia la notificazione che la trascrizione del provvedimento che ordina il sequestro conservativo<sup>237</sup>.

L'art. 675 c.p.c. prevede che "il provvedimento che autorizza il sequestro perde efficacia, se non è eseguito entro trenta giorni dalla pronuncia".

Competente a dichiarare l'inefficacia del sequestro conservativo è il giudice che ha emesso la misura cautelare *ante causam* qualora non sia stato introdotto il giudizio sul merito. In caso contrario, è il giudice della causa del merito.

L'art. 684 c.p.c. dispone che il debitore può ottenere, con ordinanza non impugnabile, la revoca del sequestro conservativo, prestando idonea cauzione per l'ammontare del credito che ha dato causa al sequestro e per le spese, in ragione del valore delle cose sequestrate.

Nel caso in cui siano sottoposti a sequestro dei beni il cui valore eccede il limite massimo concesso dal giudice, può essere richiesta la riduzione del sequestro.

Nel codice civile non vi è una norma specifica relativa alla riduzione del sequestro conservativo, ma la giurisprudenza<sup>238</sup> la ritiene ammissibile, richiamando la disciplina prevista per la riduzione del pignoramento<sup>239</sup>.

---

<sup>235</sup> Art. 679 c.p.c.

<sup>236</sup> Cfr., E. FABIANI, *La durata dell'efficacia della trascrizione della domanda giudiziale, del pignoramento immobiliare e del sequestro conservativo sugli immobili*, in *Le novità per il processo civile (l. 18 giugno 2009, n. 69)*, in *Foro it.*, 2009, V, 339 ss.

<sup>237</sup> L'art. 2693 c.c. prevede che "deve essere trascritto, dopo la notificazione, il provvedimento che ordina il sequestro conservativo per gli effetti disposti dall'art. 2906".

<sup>238</sup> Cfr. Cass. 5 agosto 1997, n. 7218, in *Foro it. Rep.* 1997, voce *Sequestro conservativo*, n. 28.

<sup>239</sup> L'art. 496 c.p.c., "riduzione del pignoramento", prevede che "su istanza del debitore o anche d'ufficio, quando il valore dei beni pignorati è superiore

L'art. 2906 c.c. prevede che “non hanno effetto in pregiudizio del creditore sequestrante le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto la cosa sequestrata, in conformità delle regole stabilite per il pignoramento”.

Difatti, poiché il debitore rimane il proprietario e mantiene la disponibilità giuridica dei beni sottoposti a sequestro, su di questi, può compiere degli atti di alienazione.

Questi atti, però, sulla base dell'art. 2906 c.c., sono relativamente inefficaci nei confronti del solo creditore sequestrante<sup>240</sup> che potrà sottoporre a esecuzione forzata i beni alienati.<sup>241</sup>

Quando il creditore sequestrante ottiene sentenza di condanna esecutiva o un altro titolo giudiziale avente effetti esecutivi, anche se non passata in giudicato, ai sensi dell'art. 686, c. 1, c.p.c., il sequestro conservativo si converte in pignoramento.<sup>242</sup>

---

*all'importo delle spese e dei crediti di cui all'articolo precedente, il giudice, sentiti il creditore pignorante e i creditori intervenuti, può disporre la riduzione del pignoramento”.*

<sup>240</sup> F. P. LUISO, *Diritto processuale civile*, IV, *I processi speciali*, V ed., Giuffrè, 2009, p. 240, “vi è una differenza con il pignoramento: mentre l'art. 2913 c.c. dice che “non hanno effetto in pregiudizio del creditore pignorante e dei creditori che intervengono nell'esecuzione ...”, l'art. 2906 c.c. dice altra cosa: “non hanno effetto in pregiudizio del creditore sequestrante ...”, Ciò significa che, mentre il pignoramento è un vincolo sui beni a “porta aperta” (perché dei suoi effetti beneficiano anche gli altri creditori che intervengono nel processo esecutivo), il sequestro è un vincolo a “porta chiusa”, perché l'inefficacia si produce soltanto nei confronti del creditore sequestrante [...] Quindi [nel sequestro conservativo] gli atti di disposizione sono inefficaci rispetto al sequestrante ma efficaci rispetto all'altro creditore. È chiaro peraltro che, se non vengono compiuti atti di disposizione del bene sequestrato (perché, ad es., nessuno vuole acquistare un bene sequestrato; nessuna banca iscrive ipoteca su un bene del sequestrato) in pratica tutti i creditori usufruiscono di fatto del sequestro”.

<sup>241</sup> PROTO PISANI A., *Lezioni di diritto processuale civile*, IV ed., Napoli, 2002, p. 616, “si tratta di inefficacia relativa degli atti di disposizione del bene, in quanto il debitore non perde la disponibilità giuridica del bene oggetto di sequestro, e i suoi atti di disposizione, validi ed efficaci tra il debitore e il terzo, risultano inopponibili al creditore sequestrante”.

<sup>242</sup> C. CONSOLO, *Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive*, I, V ed., Cedam, 2006, p. 342, “anche nel procedimento di espropriazione, che verrà promosso una volta che il sequestro si sia convertito in pignoramento ex art. 686, gli altri creditori – se il loro intervento sarà stato tempestivo [...], e se il bene sequestrato in precedenza già non è stato venduto [...] – concorreranno alla pari con il creditore sequestrante nella distribuzione del ricavato, senza che il sequestro conservativo attribuisca

Nel caso in cui i beni sequestrati siano stati oggetto di esecuzione da parte di altri creditori, ai sensi dell'art. 686, c. 2, c.p.c., il sequestrante partecipa con essi alla distribuzione della somma ricavata.

## **2 L'ambito oggettivo di applicazione: i crediti e gli atti oggetto della tutela.**

Quando era in vigore la previgente disciplina, contenuta negli articoli 26 e 27 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, non era pacifico l'ambito di applicazione oggettivo dell'ipoteca e del sequestro conservativo.

Il problema sorse perché l'art. 26 prevedeva che l'intendente di finanza poteva richiedere al presidente del tribunale l'iscrizione di ipoteca o l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo sulla base di un "processo verbale di constatazione di una contravvenzione di competenza dell'intendente di finanza o della violazione di una norma per la quale era stabilita una pena pecuniaria".<sup>243</sup>

La dottrina prevalente<sup>244</sup> riteneva che le misure cautelari potessero essere adottate oltre che per le sanzioni anche per i crediti relativi agli interessi e ai tributi.

La giurisprudenza di legittimità<sup>245</sup>, con diversi interventi, avallò quest'ultima tesi e ritenne che il legislatore, con l'espressione "verbale di

---

*preferenze o prelazioni sul ricavato dei beni sequestrati al creditore attivatosi in sede cautelare".*

<sup>243</sup> La Legge n. 4/1929 distingueva le pene (la multa e l'ammenda) e le sanzioni amministrative (la pena pecuniaria o la soprattassa). La pena pecuniaria assolveva una funzione afflittiva mentre la soprattassa assolveva una funzione risarcitoria del danno provocato all'erario in seguito alla violazione di una norma.

Sull'argomento si veda G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 390; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, 2011, p. 40.

<sup>244</sup> In dottrina, a favore della tesi estensiva, si veda G. MANDO', *Iva. Repressione delle violazioni. Provvedimenti cautelari*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 747; C. RAU, *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1984, pp. 997 ss.

Anche l'Amministrazione finanziaria si pronunciò a favore della tesi estensiva con la Circ. n. 16, prot. n. 66122 del 2 aprile 1959, Dir. Gen. Degli AA.GG. e del Personale del ministero delle finanze.

<sup>245</sup> Cfr. Cass., sentenza 19 aprile 1955, n. 1100, in *Foro it.*, 1955, p. 996; Cass. 6 aprile 1979, n. 1989; Cass. n. 5872 del 12 giugno 1998, in *Banca dati Ipsoa*, i



constatazione di una violazione punibile con la sola pena pecuniaria” non intendesse indicare il credito tutelabile, ma uno dei presupposti necessari per l’adozione delle misure cautelari.

Il problema relativo all’ambito di applicazione oggettivo si pose anche quando entrò in vigore la nuova disciplina contenuta nell’art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997.

Come nella disciplina previgente<sup>246</sup>, la “vaghezza” della norma fece sorgere due filoni interpretativi diametralmente opposti, sia in dottrina che in giurisprudenza.

Da un lato vi era un’interpretazione estensiva la quale riteneva che il legislatore con il termine crediti intendesse tutti i crediti erariali, cioè i crediti relativi alle sanzioni, ai tributi e agli interessi.

Dall’altro lato, invece, si formò un orientamento restrittivo secondo cui le misure cautelari potevano essere concesse solamente con riguardo ai crediti di natura sanzionatoria.

I sostenitori della tesi estensiva<sup>247</sup> basavano la propria interpretazione della norma sull’utilizzo da parte del legislatore, nel primo comma dell’art. 22, del termine generico “credito”<sup>248</sup>.

---

supremi giudici osservarono che *“il credito sorge quale diretta conseguenza della violazione della legge finanziaria. Non c’è ragione di distinguere quello relativo alla pena pecuniaria dalle (altre) obbligazioni derivanti (come l’imposta evasa) dalla stessa violazione, per limitare alla prima l’operatività della misura cautelare”*.

<sup>246</sup> Per il dibattito sorto quando era in vigore l’art. 26 della L. n. 4/1929 si veda S.M. MESSINA, *L’ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997; S. CAPOLUPO, *Misure cautelari: presupposto oggettivo ed interessi tutelati*, in *Il fisco*, 48/2001, p. 15329.

<sup>247</sup> Secondo C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, *“proprio il già segnalato basso livello legislativo consente, dunque, paradossalmente, di superare questi angusti limiti letterali, facendo prevalere la ratio, che, per l’appunto, induce ad estendere gli istituti ivi regolati anche a garanzia delle pretese impositive, oltre che a quelle meramente sanzionatorie”*. S. MOGOROVICH, *L’ipoteca ed il sequestro conservativo*, in *Il fisco*, 1999, p. 11649, *“il titolo è rappresentato dalla violazione di una norma di legge che, fatta eccezione per il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, ha un contenuto assai ampio poiché comprende tutte le somme dovute per effetto della violazione cioè le imposte evase, gli interessi e le sanzioni. L’interpretazione è da ritenersi corretta in quanto l’organo procedente ricorre alla misura cautelare “quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito” circostanza che legittima l’estensione*

Inoltre, sempre a supporto di questa tesi, veniva richiamato il tradizionale inserimento delle misure cautelari nell'ambito del sistema sanzionatorio<sup>249</sup>.

---

*dell'ipoteca o del sequestro conservativo all'intera pretesa erariale. La garanzia, invece, è limitata alle sole sanzioni quando manca la coincidenza tra il trasgressore ed il contribuente in quanto, in base all'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, l'autore della violazione è obbligato solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti*"; questo principio parrebbe condiviso anche da C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, p. 221-222.

Anche la giurisprudenza di legittimità ha avallato questa tesi. Cfr. Cass., Sez. V, 28 gennaio 2010, n. 1838, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 728.

Nella giurisprudenza di merito, favorevole all'interpretazione estensiva, si veda: Secondo la CTP Cagliari, Sez. I, n. 248 del 12 giugno 2001, in *Banca Dati Ipsoa*, "quando vi sia coincidenza tra la figura del trasgressore e quella del soggetto debitore dell'imposta, oppure il primo debba rispondere nei confronti dei terzi anche delle obbligazioni che fanno capo alla società debitrice del tributo, il credito dell'Amministrazione sia quello più ampio che comprende tutte le somme dovute in conseguenza della violazione delle norme tributarie; e cioè, quindi, oltre alle sanzioni le imposte evase e gli interessi, di cui il trasgressore deve rispondere, non in quanto tale, ma in quanto contribuente allo stesso tempo, o soggetto obbligato in solido con il debitore dell'imposta"; CTP Grosseto, Sez. IV, Sent. n. 114 del 7 dicembre 2007, in *Banca Dati Ipsoa*; CTR Umbria, Sez. I, 13 maggio 2010, n. 27, massima in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Cagliari, Sez. II, 19 luglio 2007, n. 212, in *Fisco on line*, 2008.

<sup>248</sup> Circolare del 18.02.1999 n. 1 – Min. Finanze – D.R.E. Piemonte, "il generico riferimento al fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito sembrerebbe ancor più legittimare l'estensione dell'ipoteca (o del sequestro conservativo) alla pretesa erariale nel suo complesso"; anche secondo la Circ. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2001, n. 66, "le argomentazioni della Cassazione [si riferiscono alla sentenza n. 5872/1998] sono valide anche con riferimento alla normativa vigente, e quindi è alla pretesa erariale nel suo complesso che bisogna fare riferimento, ai fini di valutare l'opportunità della richiesta delle misure cautelari". Nella CTR Campania, 29 marzo 2010, n. 134, in *CeRDEF*, i giudici hanno affermato che "il legislatore all'art. 22 del D.Lgs. 472/1997 non fa affatto distinzione fra le somme dovute per le quali l'Ufficio o l'Ente può richiedere l'applicazione della misura cautelare, ma parla esclusivamente del credito dovuto all'Erario con ciò includendo – ovviamente – tutte le voci relative compreso gli interessi, ecc."

<sup>249</sup> M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, secondo cui "è da ritenere che il legislatore delegante [...] abbia formulato la norma di delega nel significato che il riferimento alle norme sanzionatorie aveva assunto secondo il diritto vivente, tenendo fermo il tradizionale inserimento delle misure cautelari nell'ambito del sistema sanzionatorio. Va pertanto ribadita l'interpretazione secondo cui la tutela concerne l'intero credito derivante dalla violazione tributaria"; G. INGRAO, *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 2158, "l'interpretazione che estende la tutela ex art. 22 anche al credito

Altresì, fu ritenuto che una diversa interpretazione della norma avrebbe comportato una irrazionale distinzione tra garanzia per il credito tributario e garanzia per il credito sanzionatorio<sup>250</sup>.

Coloro che sostenevano l'interpretazione restrittiva si basavano principalmente su argomentazioni di ordine testuale e sistematico<sup>251</sup>.

In primo luogo si evidenziava come l'articolo in commento fosse contenuto in un testo normativo relativo esclusivamente alle sanzioni

---

*per imposta sembra essere il retaggio della precedente normativa, piuttosto che di una attenta ricostruzione del dato positivo oggi in vigore".*

<sup>250</sup> Secondo E. SCANO, *Le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 (ipoteca e sequestro conservativo)*, in *Il fisco*, 2007, p. 3246, "La violazione della norma tributaria da cui scaturisce la sanzione costituirebbe solo il titolo per l'adozione della tutela anticipata del credito, non il limite quantitativo del credito tutelabile, che comprenderebbe anche imposte ed interessi. Il credito della maggiore imposta accertata è conseguenza della violazione della legge in materia tributaria: sarebbe perciò illogico e contrario alla razionalità del sistema separare la disciplina dei due tipi di credito e individuare per le sole sanzioni una tutela rafforzata lasciandone sprovvisto il credito della maggiore imposta, che costituisce l'inscindibile presupposto del primo. La connessione dei due crediti e la loro omogeneità emerge dalla stessa ricognizione del sistema sanzionatorio come riformato dal D.Lgs. n. 472/1997, in cui l'art. 22 è inserito. In virtù della riforma, le sanzioni sono calcolate, salvo eccezioni, in proporzione alle maggiori imposte accertate, a sottolineare lo stretto ed inscindibile collegamento sussistente fra danno arrecato all'Erario e sanzione irrogata".

Nella giurisprudenza di merito, si veda la CTP Genova, sez. I, 26 novembre 1998, n. 249, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 1181 e in *G.T. – Riv. Giur. Trib.*, 1999, p. 151; CTP Genova, Sent. n. 251 del 26 novembre 1998, *massima in CeRDEF*; CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 959; CTP Grosseto, Sez. IV, sentenza n. 7.12.2007 n. 114 in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Treviso, sez. III, sentenza 3 agosto 2010, n. 86 in M. Villani – A. Rizzelli, *Come difendersi dal sequestro conservativo nel contenzioso tributario*, Maggioli editore, 2014, p. 63, "ridurre l'ambito di applicazione delle misure cautelari in questione alle sole sanzioni pecuniarie implicherebbe una illogica e sperequativa mancanza di strumenti di garanzia proprio del credito tributario la cui riscossione è, tra l'altro, fine e risultato precipuo".

<sup>251</sup> In giurisprudenza si veda la CTR Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 209 del 18 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Roma, Sent. n. 507 del 31 gennaio 2008, *massima in CeRDEF*; CTP Cosenza, Sez. I, n. 431 del 5 novembre 2007 in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Savona, Sez. I, n. 184 del 9 luglio 2007 in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Genova, Sez. XIII, Sent. n. 66 del 22 marzo 2007, in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Liguria, Sez. I, Sent. n. 369 del 15 novembre 2006 in *Rass. Trib.*, 2007, p. 1251; CTP Reggio Emilia, sentenza n. 105 del 28 agosto 2006 in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Pesaro, Sez. I, Sent. n. 51 dell'8 febbraio 2005 in *Il fisco*, 2005, p. 3271 e in *Boll. Trib.*, 2005, p. 1827; CTP Chieti, Sez. V, 22 giugno 2007, n. 150, in *Il fisco*, 2007, p. 6598.

amministrative tributarie e pertanto l'“utilizzo del termine “credito” non poteva che riguardare i crediti di natura sanzionatoria<sup>252</sup>.

In secondo luogo, il decreto legislativo disciplinante le misure cautelari a favore dell'ente impositore fu emanato sulla base di una legge delega che stabiliva chiaramente “la previsione di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria”.

Una differente interpretazione, volta a estenderne la portata, avrebbe comportato un eccesso di delega, in violazione dell'art. 76 della Costituzione che impone al legislatore delegato di conformarsi ai criteri stabiliti dalla legge delega.<sup>253</sup>

---

<sup>252</sup> Secondo G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 286, “la norma è estremamente chiara nel limitare la garanzia ai crediti che hanno titolo nella sanzione amministrative e non già nella violazione della norma [...] sul piano letterale, le parole usate dal legislatore delegante sono univoche nel restringere il concetto di credito a quello che trova titolo nella sanzione, mentre le parole usate dal legislatore delegato indicano una serie di atti tipici, nessuno dei quali, di per sé, può contenere una pretesa impositiva, che per ciò stesso resta fuori dall'ambito della garanzia prevista dall'art. 22 in esame. [...] infine, vi è un argomento che a noi sembra di grande spessore e di difficile superabilità da parte di un interprete che voglia rispettare il senso della volontà espressa del legislatore. Ci riferiamo all'art. 1 del D.Lgs. n. 472 che con grande chiarezza indica l'oggetto dell'intervento normativo di riforma in una materia che non veniva modificata da circa settanta anni”; F. PISTOLESI, *Ipoteca e sequestro conservativo*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglione-Menchini-Miccinesi, p. 500, l'espressione “credito” non può che essere riferita alla pretesa concernente (esclusivamente) le sanzioni. Anche secondo P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 86, “la locuzione “garanzia del credito”, deve, infatti, essere contestualizzata alla normativa in cui è inserita e l'art. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede, espressamente, che “il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”. Mi pare decisivo che, nell'interpretare la volontà del legislatore, risulti come il mitico personaggio abbia inteso riferirsi esclusivamente al credito da sanzioni e non anche alle imposte e agli interessi. Se, infatti, avesse voluto riferirsi anche a questi ultimi, sarebbe stata necessaria un'espressa previsione (peraltro, forse, in violazione della delega) che richiamasse nell'ambito applicativo dell'art. 22 crediti diversi da quelli nascenti dalla sanzione”.

<sup>253</sup> G. FALCONE, *I crediti tutelari dall'ipoteca e dal sequestro conservativo tributari*, in *Il fisco*, 1998, p. 7631, commentando la legge delega affermò che “se le parole devono avere un senso, si deve sostenere (alla luce del meccanismo della legge delega voluto dal Costituente) che le norme delegate non potevano essere emanate

---

*(e non sono state emanate) al di fuori o al di là del principio espresso con grande chiarezza dal delegante, sicché la cautela dell'art. 22 (quanto a presupposti, oggetto, effetti e procedura) si riferisce esclusivamente ai crediti sanzionatori (i soli che hanno "titolo" nella sanzione amministrativa pecuniaria). La delega è stata certamente rispettata dal delegato (che forse bene avrebbe fatto a specificare nell'art. 22 espressamente il pensiero del delegante sul punto, e non a parlare genericamente di garanzia del "proprio credito" soltanto). La delega, però, deve essere rispettata anche dall'interprete, operatore pratico, Fisco, giudice o studioso che sia. Qui non si tratta di interpretare una relazione ad una legge o i lavori preparatori; qui si tratta di dare il giusto valore alla volontà del legislatore delegante, che è il vero titolare del potere normativo primario. Un'eventuale estensibilità della disciplina basata sulla generica espressione contenuta nell'art. 22 deve fare pensare subito ad un eccesso di delega, la cui valutazione andrebbe rimessa alla Corte Costituzionale senza pensarci più di tanto"; F. BATISTONI FERRARA, Ambito di applicazione delle misure cautelari "pro fisco", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2008, p. 359, secondo cui "la riforma attuata nel 1997 conforta, a mio parere in maniera risolutiva, la tesi restrittiva già sostenuta dalla dottrina prevalente. Non soltanto il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ha per oggetto la disciplina organica delle sanzioni amministrative in materia tributaria, ma l'art. 3, comma 133, della legge finanziaria per il 1997 che contemplava la delega al Governo, prevedeva espressamente l'attuazione di «un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa tributaria». Ciò significa - mi par grammaticamente più che logica - che, se il legislatore delegato avesse esteso tale sistema ai crediti che «non hanno titolo» nella sanzione, sarebbe incorso in eccesso di delega, emanando una norma incostituzionale. Il legislatore delegato non è caduto in tale errore e mi par davvero singolare che l'interprete (dottrinale o giurisprudenziale) voglia forzare il testo normativo dettandone un'interpretazione che porrebbe in dubbio la sua legittimità a petto dell'art. 76 della Costituzione". P. BIONDO, La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997, in Rivista di diritto tributario, 2007, p. 85, afferma che "non sia possibile nutrire dubbi sulla riferibilità della tutela cautelare di cui si discute alle sole sanzioni. L'analisi esegetica non può che partire dall'interpretazione della legge delega e da una considerazione sistematica dell'istituto. L'art. 3, comma 133, della legge n. 662/1996 contenente la delega per la revisione organica ed il completamento delle sanzioni tributarie non penali, prevedeva, esplicitamente, con una formulazione chiara, alla lettera i) un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria. Si può, forse, lamentare un difetto di precisazione del legislatore delegato che, nell'art. 22 non ha indicato specificatamente i crediti tutelati, ma, in virtù della linearità e chiarezza della delega non vedo davvero ostacoli alla scelta di un'interpretazione restrittiva".*

*in tal senso anche A. PARDI, Le misure cautelari pro fisco garantiscono solamente le sanzioni pecuniarie, in Il fisco, 2005, p. 3271 e D. CHINDEMI, Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it). Mi pare critico dell'interpretazione estensiva anche A. GIOVANNINI, Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo, in Corr. Trib., 2011, p. 2738, secondo cui "nonostante il chiaro dettato legislativo, che non ammetteva in realtà interpretazioni diverse da quelle emergenti dalla sua formulazione letterale, parte della dottrina e della*

Inoltre, per poter richiedere la tutela cautelare, l'ente impositore doveva basarsi sugli atti con cui venivano contestate o irrogate le sanzioni.<sup>254</sup>

---

*giurisprudenza tentarono la strada dell'interpretazione estensiva, ritenendola applicabile sia al credito per sanzioni, sia al credito per tributi"; R. LUPI, Misure cautelari del d.lgs. n. 472/1997: dall'imposta alle sanzioni, in Dialoghi Tributari, 2009, p. 339, "Il problema dell'estensione delle misure cautelari non sarebbe sorto se le relative disposizioni avessero fatto riferimento solo ai crediti «per sanzioni», conformemente all'ambito applicativo della legge in cui si inserivano. Invece, il riferimento generico alle somme dovute, ai crediti erariali, rendeva sostenibile l'applicazione anche alle imposte e agli interessi [...]. Se l'articolo si fosse trovato, anziché in una legge generale dedicata alle sanzioni, in un ipotetico codice tributario, in disposizioni sull'accertamento o la riscossione, o fosse stato un articolo unico «fuori sacco» di una qualsiasi manovra annuale, non ci sarebbero stati dubbi sulla generalità della relativa previsione.*

*In giurisprudenza, la CTP Milano, Sez. I, Sent. n. 41 del 23 aprile 2004, in Boll. Trib., 2005, p. 218 e in Dir. e Prat. Trib., 2005, p. 478, "né a diversa conclusione sembra possibile pervenire; infatti, premessi i criteri interpretativi enunciati nel 1° comma dell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale e prima richiamati e considerato che secondo la unanime opinione tanto della dottrina che della giurisprudenza va attribuita nell'esercizio dell'attività di interpretazione della legge, preminente importanza va dato al criterio letterale, dovendo attribuire agli altri criteri (storico, logico, sistematico) carattere sussidiario e che possono entrare in funzione soltanto quando la lettura del testo legislativo dia luogo a dubbi, in modo che occorre ricercare quale sia stata la precisa intenzione del legislatore. E sulla scorta di ciò la giurisprudenza ha costantemente affermato che, ove dalla lettera della legge appaia chiara e sicura la volontà del legislatore non è consentito all'interprete di sostituire a tale volontà un'altra contraria solo perché la ritenga più rispondente, subordinando i criteri che devono essersi seguiti nel procedimento di interpretazione della legge alle supposte finalità della norma stessa. E ciò è tanto più da ritenere vietato nel caso in esame ove si consideri che trattasi di una legge delegata per cui nel formulare il testo della legge delegata il legislatore era tenuto a legiferare seguendo i criteri, fissati dal legislatore delegante il quale, come si è prima evidenziato, si era limitato con assoluta chiarezza ad affidare al legislatore delegato la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali. E a tali limiti si è attenuto il legislatore del 1997 evitando di disporre in maniera non coerente con i criteri fissati dal legislatore delegante evitando così di rischiare, tra l'altro, di adottare un testo legislativo che sarebbe nato già viziato di incostituzionalità"; CTP Matera, Sez. I, Sent. n. 141 del 17 settembre 2002, in Boll. Trib., 2004, p. 533 e in Dir. e Prat. Trib., 2004, p. 1093.*

<sup>254</sup> Tra i primi commentatori delle nuove misure cautelari, A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in Corr. Trib., 1998, p. 1657 afferma che "al verbale di constatazione, [...], si aggiungono gli atti specifici del procedimento sanzionatorio, ovverosia l'atto di contestazione e quello della irrogazione delle sanzioni. La funzione dei predetti atti, così come quella del verbale di constatazione, è duplice: da un lato, la loro notifica segna il momento a decorrere dal quale l'Ufficio può attivarsi per ottenere l'autorizzazione ai provvedimenti cautelari; dall'altro, essi costituiscono la base a cui necessariamente attingere per motivare la richiesta di quei provvedimenti e sulla quale la Commissione dovrà

Difatti, a mente dell'art. 22, primo comma, l'ente impositore può richiedere le misure cautelari "in base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione".

Altra autorevole dottrina rilevò che l'argomentazione della tesi estensiva la quale si basava sull'irrazionalità di un differente trattamento – da un punto di vista della garanzia – tra credito tributario e sanzionatorio non era fondato in quanto "il credito tributario è ordinariamente un credito privilegiato (art. 2752, 2758, 2750, 2771 e 2772 c.c.), mentre, quanto alle sanzioni, è previsto solo privilegio generale immobiliare rispetto a quelle concernenti l'imposta sul valore aggiunto (art. 2752, comma secondo), che, peraltro, non si estende ai tributi diretti".<sup>255</sup>

Ad avviso della dottrina, per evitare una assenza di tutela per i crediti tributari e i relativi interessi si poteva sperimentare "nella fase precedente la notifica dell'avviso di accertamento, il sequestro conservativo ex art. 669-bis c.p.c.". <sup>256</sup>

---

*esprimere la propria decisione". P. BIONDO, La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997, in Rivista di diritto tributario, 2007, p. 86, "la norma prevede, infatti, insieme al processo verbale di constatazione, l'atto di constatazione e il provvedimento di irrogazione di sanzioni, il che sembra comportare che il credito garantito sia costituito dalle sanzioni derivanti dagli atti in parola e non anche dell'attività di accertamento dell'imposta. Non si comprenderebbe, infatti, per quale ragione il legislatore non avrebbe incluso, tra gli atti legittimanti la tutela cautelare, l'avviso di accertamento se l'intendimento fosse stato quello di estendere anche alle imposte ed agli interessi".*

<sup>255</sup> F. BATISTONI FERRARA, *Ambito di applicazione delle misure cautelari "pro fisco"*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, p. 359. Si veda anche B. BELLE', *La Corte di Cassazione estende il privilegio di cui all'art. 2752 c.c. all'obbligazione ex art. 11 d.lgs. n. 472/97*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 240; F. PICCIAREDDA, *Riflessioni in tema di attuazione del privilegio speciale in materia tributaria. La tutela del terzo nel pensiero della Corte Costituzionale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, II, 381 ss.

<sup>256</sup> F. BATISTONI FERRARA, *Ambito di applicazione delle misure cautelari "pro fisco"*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, p. 359. Inoltre l'Autore riteneva "sperimentabile, nella fase precedente la notifica dell'avviso di accertamento, il sequestro conservativo ex art. 669-bis c.p.c. Non mi pare, perciò, che ritenere che l'operatività dell'art. 22 sia limitata alle somme aventi titolo nella sanzione comporti alcuna consistente discriminazione a danno del credito avente titolo nel tributo". In tal senso anche G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 87, "ci sembra [...] corretto affermare che, sino al 2008, vi era possibilità di attribuire al credito d'imposta adeguata tutela

Infine, la dottrina rilevò come per il pagamento dei tributi esistevano già previsioni normative di strumenti di garanzia a favore dell'Erario<sup>257</sup>, quali

---

*esperando un ordinario sequestro conservativo ai sensi degli artt. 669-bis e ss. c.p.c. con ricorso alle Commissioni tributarie, posto che ci si trova in una fase precedente l'esecuzione forzata. Fermo restando che l'Ufficio poteva dar corso contestualmente all'iscrizione nei ruoli straordinari in relazione alla pretesa vantata nei confronti del contribuente [...] riteniamo che i crediti erariali per l'imposta evasa potevano trovare tutela con lo strumento del sequestro conservativo mobiliare ed immobiliare [...] con ricorso alle Commissioni tributarie (e non all'Autorità giudiziaria ordinaria). Ciò, comunque, comportava una differente tutela del credito erariale relativo all'imposta evasa rispetto a quello sanzionatorio. Ed infatti, per le sanzioni si prevede l'applicazione non solo del sequestro, ma anche dell'ipoteca, che costituisce uno strumento più incisivo, in quanto assegna al creditore una causa legittima di prelazione". Anche G. FALCONE, I crediti tutelari dall'ipoteca e dal sequestro conservativo tributari, in Il fisco, 1998, p. 7631 ha precedentemente sostenuto che "alla non estensibilità si perviene anche se si guarda al sistema cautelare generale oggi in vigore, ricavabile dalla disciplina del codice di procedura civile, e specificatamente da quella relativa al sequestro conservativo. Chi ha il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito può chiedere al giudice un sequestro conservativo ed evitare che poi un giudicato a lui favorevole diventi nella realtà del tutto inutile. Ieri il Fisco di sicuro non aveva un tale potere a garanzia del credito per imposte ed interessi. E forse, la necessità di prevedere anche per il Fisco una tutela più adeguata ha spinto la giurisprudenza ad allargare la portata dell'art. 26 della L. n. 4/1929, ed ha indotto la Cassazione (Sez. I civ., con la sentenza n. 181/1997) ad allargare subito l'ambito di operatività della nuova disciplina dei procedimenti cautelari [...]. Oggi il quadro normativo complessivo è molto cambiato dal 1993 e non esistono grossi ostacoli per riservare al credito d'imposta lo stesso trattamento cautelare previsto per ogni altro credito, posto che:*

*a) nel processo tributario è entrato a pieno titolo un principio importantissimo quale quello contenuto nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, secondo il quale "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile";*

*b) la nuova disciplina dei procedimenti cautelari si può applicare tranquillamente anche al di fuori del processo civile, essendo una disciplina generale ed organica, diretta a garantire effettività alla pronunzia che il giudice del merito adotterà.*

*Si può allora concludere che i crediti per imposte ed interessi possono trovare la stessa cautela che trovano altri crediti attraverso lo strumento del sequestro conservativo da richiedere al giudice tributario, quale giudice del merito, che accerterà sia i presupposti per l'immissione del provvedimento cautelare e sia l'esistenza del credito preteso dall'Amministrazione finanziaria"; In senso contrario si è espresso M. CANTILLO, Il sequestro conservativo tributario, in Rass. Trib., 2003, p. 435, secondo cui si "esclude in modo assoluto, per la rilevata correlazione necessaria tra giudizio di merito e tutela cautelare, che il sequestro possa essere chiesto ex art. 669-bis del codice di procedura civile".*

<sup>257</sup> S. GALLO, Orientamenti contrastanti in tema di misure cautelari, in Il fisco, 2007, p. 6547, indica quali strumenti di garanzia a favore dell'Erario "gli artt. 2771 e 2772 del codice civile, infatti, prevedono il privilegio sugli immobili del contribuente per i crediti dello Stato per le imposte dirette e indirette. Gli artt. 11 e 15-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevedono l'iscrizione dell'intero



i privilegi, l'iscrizione nei ruoli straordinari e l'iscrizione d'ipoteca a seguito di formazione del ruolo, "con rilevanza pratica pressoché assorbente di quella degli istituti in senso stretto cautelari".<sup>258</sup>

Però fu rilevato che questi ultimi strumenti intervengono quando si è conclusa l'attività di determinazione dell'imposta e "non tutelano i crediti per tributi nell'arco temporale che intercorre fra la constatazione dell'esistenza di un'imposta evasa e la notifica della cartella di pagamento".<sup>259</sup>

Sulla base delle tesi richiamate, da un lato c'era chi sosteneva che le misure cautelari previste dall'art. 22 potessero essere adottate solamente per i crediti relativi a sanzioni amministrative riportate nei provvedimenti sanzionatori o nel processo verbale di constatazione; dall'altro lato, c'era chi riteneva possibile adottare queste misure cautelari anche per i crediti relativi a tributi e interessi pretesi attraverso altri atti diversi da quelli indicati nel primo comma dell'art. 22, quali gli avvisi di accertamento.

A queste due linee interpretative se ne aggiunse un'altra<sup>260</sup> che ritenne ammissibile l'adozione delle misure cautelari per i crediti sanzionatori riportati in atti diversi da quelli indicati dall'art. 22, quali gli avvisi di accertamento.

Quest'ultima impostazione aveva una visione restrittiva dal lato dei crediti oggetto di tutela ma una visione estensiva dal lato degli atti suscettibili di essere posti a fondamento della richiesta.

---

*accertato in ruoli straordinari, quando vi è fondato pericolo per la riscossione, Inoltre, l'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 prevede la garanzia dell'iscrizione di ipoteca a seguito di formazione del ruolo, garanzia che, al pari del sequestro, costituisce una misura cautelare indicata pure dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997".*

<sup>258</sup> C. CONSOLO, *Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26, L. n. 4/29*, in *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, p. 724.

<sup>259</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 87, "tra questi due momenti, infatti, potrebbe decorrere un lasso di tempo sufficiente per consentire al debitore di spogliarsi agevolmente dei propri beni e vanificare la pretesa del fisco (si ritiene comunque che l'esistenza del timore di perdere la garanzia del credito dovrebbe costituire una legittima deroga al disposto dell'art. 12 della legge n. 212/2000, secondo cui l'avviso di accertamento non può essere notificato al contribuente se non prima decorrano sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica). Si tratta, peraltro, di strumenti in parte subordinati all'inadempimento del debitore".

<sup>260</sup> CTP Cosenza sentenza n. 431 del 5 novembre 2007 in *Banca dati Ipsoa*.

Partendo dal fatto che l'avviso di accertamento si può scindere in due parti: in una dove è contenuto l'accertamento delle maggiori imposte e nell'altra dove viene irrogata la sanzione, questa terza linea di pensiero ritenne che l'ente impositore poteva richiedere l'adozione delle misure cautelari per le sanzioni amministrative irrogate nell'avviso di accertamento.

Pertanto, qualunque atto che comunicasse al contribuente, in modo formale, l'irrogazione di una sanzione poteva essere posto a base della richiesta di adozione delle misure cautelari<sup>261</sup>.

In merito all'individuazione dei confini dell'ambito oggettivo della norma, dei giudici di merito ritennero che il processo verbale di constatazione emesso dalla Guardia di Finanza, non fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate e notificato nelle forme di legge, non fosse atto sufficiente a legittimare l'emissione di un provvedimento di sequestro conservativo<sup>262</sup>.

---

<sup>261</sup> In senso opposto si espressa altra giurisprudenza, quale la CTP Foggia, Sez. I, Sent. n. 19 del 19 febbraio 2009, in *CeRDEF*, dove, dichiarando inammissibile l'istanza dell'Ufficio, affermò che *"va escluso che il credito riferibile ad avvisi di accertamento, come nel caso specifico, possa costituire oggetto di tutela cautelare ex art. 22, comma 1, d.lgs. 472/1997, anche per quanto attiene alle sanzioni comminate relativamente ai tributi che si assumono dovuti per le accertate infrazioni della normativa fiscale, sia dal fatto che l'avviso di accertamento non è menzionato nell'art. 22 del d.lgs. 472/1997 tra gli atti per i quali è consentito il ricorso alla procedura cautelare emessa da detta norma: tale mancata previsione non può considerarsi una mera svista del legislatore, né è da ritenersi che l'ammissibilità dell'istanza sia, comunque, circoscritta alle sole sanzioni rinvenibili dai crediti di imposte, oggetto dell'avviso. L'atto non è stato volutamente incluso tra quelli indicati dall'art. 22, essendo già assistito da garanzie cautelari per i crediti posti a fondamento di esso, ivi comprese le eventuali sanzioni amministrative: in effetti, da un lato, è prevista l'iscrizione a ruolo in fase di accertamento non definitivo, sia pure nella misura ridotta stabilita dalla relativa disciplina [...]; dall'altro, in virtù del combinato disposto degli artt. 50 e 77 del DPR 602/1973, nel testo attuale vigente, il concessionario, decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, susseguente – tra l'altro – all'avviso di accertamento, ha titolo, costituito dal ruolo, per iscrivere ipoteca negli immobili del debitore e dei coobbligati [...] Pertanto, in mancanza di una espressa formulazione letterale contraria, non può ritenersi, in base ai principi di ermeneutica legislativa, che l'ammissibilità della procedura si estenda anche ai crediti tributari correlati alle sanzioni"*.

<sup>262</sup> CTP Nuoro, sez. I, sentenza n. 276 del 20 novembre 2001, in *Banca dati Ipsoa*. I giudici nuoresi hanno motivato la decisione ritenendo che *"il verbale cui fa riferimento l'art. 22, comma 1, del D.Lgs. 472/1997 sembra essere il processo*

Questa giurisprudenza osservò che il verbale della Guardia di finanza non legittima la domanda cautelare, “in quanto il potere impositivo spetta esclusivamente agli Uffici finanziari, che in conseguenza possono disattendere il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza”.<sup>263</sup>

Contrariamente, la dottrina ha ritenuto che al fine dell’applicazione delle misure cautelari non esiste “alcuna differenza funzionale tra i due processi verbali”.<sup>264</sup>

---

*verbale di accesso, ispezione e verifica, previsto dal comma 6 dell’art. 52 del DPR n. 633/1972, che prevede l’intervento di funzionari del Ministero, assegnati ad uffici dotati di capacità impositiva, mentre la Guardia di finanza ha un ruolo di cooperazione con detti uffici. [...] Ciò che interessa mettere in evidenza è la differenza ontologica tra il processo verbale redatto dalla Guardia di finanza e quello redatto da uffici impositori, con i quali la Guardia di finanza collabora segnalando la violazione; dette segnalazioni possono essere in tutto o in parte disattese dagli uffici che sono gli unici titolari del potere di imposizione, per cui si deve ragionevolmente ritenere che il verbale cui fa riferimento la legge sia quello da loro redatto”. Contra CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in Banca Dati Ipsoa, secondo cui “in difetto di una espressa previsione contraria da parte del legislatore delegato, - deve escludersi - come si è accennato - che l’art. 22 D.Lgs. n. 472/97 abbia fatto implicito riferimento ai soli processi verbali di constatazione redatti dai funzionari degli uffici delle imposte, considerato che trattasi di atti funzionalmente e teleologicamente identici e che proprio in considerazione del fatto che sia gli uni che gli altri sono di per se stessi inadatti ad accertare formalmente l’eventuale credito tributario, ma esclusivamente il suo fumus, il legislatore delegato ha ritenuto opportuno fornire in tali casi all’Amministrazione finanziaria lo strumento dell’esperimento dell’azione cautelare. D’altronde, in entrambe le ipotesi è pur sempre l’Amministrazione finanziaria, in persona dei competenti dirigenti, a valutare i dati che emergono dai processi verbali di constatazione, vuoi se redatti dai propri impiegati, vuoi se redatti dalla Guardia di Finanza, e, se del caso, ad emettere i conseguenti avvisi di rettifica e di accertamento ovvero, come nella specie, ad esperire l’azione cautelare”.*

<sup>263</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 88.

<sup>264</sup> F. BATOCCHI, *Costituzione di un fondo patrimoniale dopo una verifica fiscale e idoneità del processo verbale di constatazione a consentire le misure cautelari di cui all’art. 22 del d.lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, p. 134, che non ha condiviso la sentenza su detto argomento sulla base di diversi motivi, “in primo luogo perché il p.v.c. è un atto di per se stesso idoneo a costituire il presupposto processuale per la richiesta delle misure cautelari di cui al citato art. 22. In secondo luogo, perché il suddetto p.v.c. ben può essere redatto sia dalla Guardia di finanza sia dall’ufficio legale in quanto entrambi sono, all’interno della fase ispettiva-istruttoria dell’accertamento tributario inteso in senso ampio, titolari dei medesimi poteri. In terzo luogo, perché in caso di richiesta di una misura cautelare fondata sul p.v.c. della Guardia di finanza il citato art. 22 non prevede

Il dibattito sull'ambito oggettivo di applicazione delle misure cautelari si estese per oltre dieci anni dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 472/97, sino a quando, col D.L. n. 185/08 il legislatore fiscale dispose – senza apportare alcuna modifica al contenuto dell'art. 22<sup>265</sup> – l'ammissibilità dell'adozione delle misure cautelari anche per i crediti tributari e i relativi interessi.

Inoltre, la riforma ampliò il novero degli atti impositivi sulla base dei quali possono essere adottate le misure cautelari.

Più precisamente, il D.L. n. 185/2008 prevede, al comma 5, che "l'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applica anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi agli uffici

---

*alcun ulteriore atto di recepimento da parte dell'ufficio impositore". G. INGRAO, La tutela della riscossione dei crediti tributari, Cacucci editore, 2012, p. 88. L'Autore ritiene che "l'Ufficio impositore, nel momento in cui richiede al giudice tributario l'adozione delle misure cautelari sulla base di un pvc redatto dalla Guardia di finanza, implicitamente ne effettua un vaglio critico ed evidentemente ne condivide le conclusioni; pertanto appare illogico subordinare la richiesta cautelare alla notifica dell'atto di contestazione. Peraltro, l'art. 22 individua quale presupposto per la proponibilità della richiesta cautelare l'esistenza di un processo verbale di constatazione senza alcuna limitazione e ciò in quanto il pvc, quale che sia l'organo che lo ha redatto, è comunque un atto interno al procedimento di accertamento del tributo e al procedimento sanzionatorio, che ha la funzione appunto di legittimare la richiesta di misure cautelari, oltre che quella di supportare la notifica di un eventuale atto impositivo".*

<sup>265</sup> Ad avviso di C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 1337, "Con l'art. 27, commi 5 e 6, del D.L. n. 185/2008, ogni dubbio è stato risolto, in quanto, nel comma 5, si estende espressamente l'applicazione dell'art. 27 del D.Lgs. n. 472/1997 alle «somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi», mentre, nel comma 6, si parla, generalmente, di «maggiori tributi». Inoltre, se nel comma 5 si fa riferimento «ai processi verbali di constatazione», nel comma 6, si parla di «provvedimento con il quale vengono accertati» i maggiori tributi"; S. MULEO, *Ampliate e rettificate le misure cautelari a favore dell'erario*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 591, ha osservato come la "totale assenza di riferimenti, anche del minimo cenno, delle disposizioni adottate nella rubrica di legge" abbia comportato una violazione dell'art. 2 della L. 212/2000. Secondo C. ATTARDI, *Manovra anti-crisi (D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito) – Il potenziamento della riscossione*, in *Il fisco*, 2009, p. 5473 "con tale intervento, la tutela cautelare pro Fisco è stata estesa anche a tutti i casi in cui la pretesa tributaria non trovi fondamento istruttorio nella previa consegna di un processo verbale di constatazione. Si pensi, ad esempio, a tutte le attività istruttorie non esterne esperite dagli uffici a mezzo di questionari, inviti a comparire, inviti a esibire documentazione, indagini finanziarie, eccetera".

e agli enti di cui al comma 1 del medesimo articolo, in base ai processi verbali di constatazione”.

Il comma 6 prevede che “in caso di pericolo per la riscossione, dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell' articolo 22, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”.

Sebbene parte della dottrina abbia interpretato tale modifica come fosse una conferma della precedente interpretazione estensiva<sup>266</sup>, a mio avviso, l'estensione dell'oggetto delle misure cautelari è una conferma della precedente tesi restrittiva in quanto l'estensione anche ai tributi e agli interessi è potuta avvenire solamente con una nuova legge che ne ha esteso la portata.

Se il legislatore avesse voluto supportare la tesi estensiva sarebbe potuto intervenire con una legge interpretativa<sup>267</sup>.

---

<sup>266</sup> In questo senso mi pare si sia espresso C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 1337, secondo cui “resta solo da chiedersi, [...], se le «nuove» norme in quanto tali, debbano essere applicate soltanto ex post o se possano invece essere utilizzate anche ai fini di una conforme interpretazione ex ante [...] La seconda opzione non è da scartare a priori in quanto non si può dire che l'interpretazione restrittiva [...] fosse assurda al rango di vero e proprio «diritto vivente», stante quanto sostenuto da altri [...] e tenuto conto che, a livello ermeneutico, il dato legislativo sopravvenuto può costituire parametro di rilievo a favore dell'interpretazione ad esso conforme del dato normativo preesistente”.

<sup>267</sup> C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, p. 225 “Dalla formulazione dell'art. 27, comma 5, invero, emerge chiaramente che il legislatore non ha inteso interpretare in via autentica l'effettiva area operativa dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, bensì procedere ad una vera e propria estensione dell'oggetto delle misure ablative”; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 124, “il motivo per cui non è stato modificato l'art. 22, D.Lgs. N. 472/97, è probabilmente quello di evitare problemi di incostituzionalità (per eccesso di delega). La legge delega n. 662/96 [...] stabiliva la previsione di un sistema di misure cautelari che garantisse la riscossione delle sole sanzioni. Orbene, l'intervento normativo de quo ci dà conferma innanzitutto della correttezza dell'interpretazione dell'articolo 22 [...] cioè che, in mancanza di una espressa previsione, esso non poteva essere invocato per la tutela dei crediti d'imposta”. In giurisprudenza la CTP Foggia, Sez. I, Sent. n. 19 del 19 febbraio 2009, in *CeRDEF*, sostenne che “il legislatore ha inteso estendere anche ad esso la facoltà per gli uffici e gli enti creditori di ricorrere alle procedure cautelari in esame, sempre che ovviamente ne sussistano i requisiti. È di

In seguito all'emanazione del decreto legge suindicato è diventata pacifica la possibilità per l'ente impositore di adottare le misure cautelari sulla base dei crediti relativi non solo alle sanzioni ma anche ai tributi e agli interessi.

Altresì è diventato pacifico che gli atti posti a presupposto per l'adozione di tali misure non siano più solamente quelli indicati nell'art. 22 – cioè il processo verbale di constatazione, l'atto di contestazione e il provvedimento irrogativo di sanzioni<sup>268</sup> – ma anche l'avviso di accertamento, nonché tutti quegli atti che manifestano una pretesa tributaria definita, quali l'atto di recupero.<sup>269</sup>

---

*tutta evidenza, dunque, che, prima di tale novella, la procedura era ammessa per le sole sanzioni amministrative correlate all'atto di contestazione, al processo verbale di irrogazione delle sanzioni ed al p.v. di constatazione, e che solo a partire dall'entrata in vigore della stessa è ammesso il ricorso alla procedura cautelare anche per i crediti di imposta correlati al p.v. di constatazione".*

<sup>268</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 663, "In proposito occorre notare che, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, all'irrogazione si procede con atto contestuale all'avviso di accertamento, laddove le sanzioni siano collegate al tributo. Mentre l'ufficio o l'ente notifica l'atto di contestazione nelle differenti ipotesi in cui l'irrogazione della sanzione sia sganciata dall'accertamento del tributo evaso".

<sup>269</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 791 "Tra gli atti impositivi suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari in argomento deve, altresì, ricomprendersi [...] l'atto di recupero, strumento già introdotto dall'art. 1, 421° co., della l. 30 dicembre 2004, n. 311 per il recupero dei crediti indebitamente utilizzato anche in compensazione; ciò in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa ormai definita, compiuta e non condizionata"; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 88, "l'art. 27, 6° comma, del DL n. 185/08 ha esteso la possibilità di chiedere l'applicazione delle misure cautelari per le pretese tributarie risultanti da avvisi di accertamento. Detta norma deve essere interpretata in modo estensivo nel senso che non rileva il nomen dell'atto, ma la sua natura intrinseca. Quindi possono legittimare una istanza cautelare anche altri atti con i quali l'Ufficio manifesti una pretesa tributaria definita, e tra questi menzioniamo l'avviso di recupero del credito d'imposta".

Secondo la Circolare del 15.02.2010, n. 4 dell'Agenzia delle entrate, p. 6, "tra gli atti impositivi suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari in argomento deve, altresì, ricomprendersi l'atto di recupero, strumento già introdotto dall'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 per il recupero dei crediti indebitamente utilizzati anche in compensazione; ciò in ragione della natura

Atti che manifestano una pretesa tributaria definita possono essere, per esempio, l'avviso di pagamento emesso da un consorzio di bonifica, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle dogane e dai Monopoli di Stato in materia di imposta unica sulle scommesse di cui al D.Lgs. n. 504/1998<sup>270</sup>, la fattura relativa alla TIA e l'avviso di pagamento delle accise.

La giurisprudenza di merito<sup>271</sup> ha affrontato un caso in cui l'adozione di misure cautelari fu richiesta dal soggetto attivo per l'accertamento e la riscossione dei diritti e delle tasse aeroportuali di cui al DPR 15 novembre 1982, n. 1085.<sup>272</sup>

I giudici, dopo aver pregiudizialmente riconosciuto la propria giurisdizione<sup>273</sup>, rigettarono l'istanza di provvedimento cautelare in

---

*giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata".*

In merito ai c.d. atti di recupero si veda, G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 108; N. ZANOTTI, *Avviso di recupero del credito d'imposta e art. 12, ultimo comma, della l. n. 212 del 2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 202 ss.; L. LOVECCHIO, *Atti di recupero di crediti d'imposta: irrilevante la distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti?*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 1045; A. BORGOGGIO, *Avvisi di recupero dei crediti d'imposta e riscossione frazionata*, in *Il fisco*, 2013; A. CISSELLO, *Avvisi di recupero dei crediti d'imposta e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 2012, p. 4580; M.R. SILVESTRI – R. LUPI, *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 236; A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 657; M. BUSICO, *La giurisdizione sul provvedimento di cancellazione dell'anagrafe onlus*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 11; M. BUSICO, *Le agevolazioni per l'incremento occupazionale sono vincolate all'osservanza delle norme fiscali e previdenziali*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 68.

<sup>270</sup> Relativamente al settore dei giochi e delle scommesse, si veda F. PICCIAREDDA, *Imposta sui giochi d'abilità e concorsi pronostici*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1989, Vol. XV.

<sup>271</sup> CTP Bari, Sent. n. 169 del 21 ottobre 2005, in *CeRDEF*.

<sup>272</sup> In merito alla tassazione del trasporto aereo internazionale, si veda F. PICCIAREDDA, *Notes on conventions for the avoidance of double taxation on income: international air transport*, in *International tax law review*, 2000, 38 ss.; F. PICCIAREDDA, *La tassazione del trasporto aereo internazionale nell'ambito delle Convenzioni sulla doppia imposizione*, in *Diritto dei trasporti*, 2000, 345 ss.

<sup>273</sup> "nessun dubbio può avanzarsi in ordine alla giurisdizione dei giudici tributari, dovendosi ritenere esclusa - per razionale scelta del legislatore, attesa la ricorrenza di materia tributaria - la giurisdizione del giudice ordinario e del giudice amministrativo".

quanto il titolo posto a fondamento – le fatture – non possono farsi rientrare nella previsione normativa di atto di contestazione, provvedimento di irrogazione sanzione o di processo verbale di constatazione.<sup>274</sup>

I giudici baresi si pronunciarono prima dell'intervento del legislatore avvenuto nel 2008, sulla base del quale le misure cautelari possono essere adottate per ogni "provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi".

Il comma 6 dell'art. 27 prevede che l'ente impositore possa richiedere l'adozione delle misure cautelari "per tutti gli importi dovuti".

Si pone il problema di verificare se, all'interno di tutti gli "importi dovuti" possano rientrare altre somme che hanno come titolo crediti diversi da quelli per tributi, interessi e sanzioni.

Qualora un avviso di accertamento viene emesso nei confronti di una ditta individuale o di un professionista possono essere richiesti anche i contributi previdenziali.

Difatti, ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462<sup>275</sup>, in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 134, lett. b), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, l'Agenzia delle entrate deve accertare anche i contributi previdenziali.

---

<sup>274</sup> "Considerata la specificità della disciplina testuale, deve escludersi che alle fatture possa riconoscersi la natura di atto di contestazione o di provvedimento di irrogazione della sanzione. Ma neppure quella di processo verbale di constatazione, tenuto conto che una fattura è un documento redatto in maniera del tutto particolare e comunque assolutamente differente da un processo verbale, attese le particolarità cui assolve. La fattura, in realtà, è soltanto il documento-base di tali atti ulteriori".

<sup>275</sup> Questo decreto, rubricato "Unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento, a norma dell'articolo 3, comma 134, lettera b), della legge 23 dicembre 1996, n. 662", prevede al primo articolo che "per la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei contributi e dei premi previdenziali ed assistenziali che, ai sensi dell'articolo 10 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni, devono essere determinati nelle dichiarazioni dei redditi, si applicano le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi".



Poiché i crediti di natura previdenziale non rientrano nella giurisdizione tributaria, non credo che l'Agenzia delle entrate possa richiedere l'adozione delle misure cautelari ai sensi dell'art. 22 sulla base di questi crediti.

Per esempio, se viene notificato un avviso di accertamento ai fini Irpef, Iva, Irap, Inps e relativi interessi e sanzioni a un commerciante, l'Agenzia delle entrate può richiedere l'adozione delle misure cautelari per un valore pari alla somma di tutti questi crediti, tranne quelli previdenziali.

Una differente soluzione comporterebbe un ampliamento della giurisdizione tributaria in violazione dell'art. 102 della Costituzione.<sup>276</sup>

Quindi, per quanto riguarda i crediti di natura previdenziale, credo che l'Agenzia delle Entrate possa richiedere l'adozione del sequestro conservativo previsto dal codice di procedura civile al giudice ordinario.

In senso contrario e prima della riforma avvenuta nel 2008, si è espressa una giurisprudenza di merito<sup>277</sup>, che ha ritenuto ammissibile l'adozione delle misure cautelari *ex art. 22* anche per i contributi previdenziali e assistenziali.

### **3. I presupposti per la concessione.**

#### **3.1 La necessaria presenza del *fumus* e del *periculum***

Quando era in vigore la disciplina contenuta nella Legge n. 4/1929 i presupposti dell'ipoteca e del sequestro conservativo erano identificati nell'esistenza di un processo verbale di constatazione e nel pericolo nel ritardo<sup>278</sup>.

---

<sup>276</sup> Sulle prospettive di sviluppo della giurisdizione tributaria e il divieto di istituire nuovi giudici speciali disposto dall'art. 102, comma 2, della Costituzione, si veda A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102.

<sup>277</sup> CTR Emilia Romagna, 7 febbraio 2007, n. 167, massima in *CeRDEF*.

<sup>278</sup> Sull'argomento si veda C. CONSOLO, *Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26, L. n. 4/1929*, in *Rass. trib.*, 1987, p. 9; E. AMODIO, *Garanzie patrimoniali penali*, in *Enc. Dir.*, XVIII, Giuffrè, Milano, 1969, p.

Secondo la giurisprudenza prevalente<sup>279</sup> il *periculum* doveva essere ravvisato in fatti che rendessero verosimile il rischio che il patrimonio si disperdesse o in una sproporzione fra il patrimonio del contribuente e l'ammontare del debito.

Altra giurisprudenza<sup>280</sup> riteneva che non fosse sufficiente verificare la sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l'entità del debito, ma fosse necessario analizzare le prospettive di sviluppo del patrimonio.

Per quanto riguarda la fondatezza della pretesa, la prassi<sup>281</sup> e parte della dottrina<sup>282</sup>, contrariamente ad altra dottrina<sup>283</sup>, ritenevano che la

---

511. Si veda inoltre la Circ. Agenzia delle Entrate, 16-66162 del 2 aprile 1959; la Nota n. 13939/1623/58 del 10 luglio 1958 dell'Avvocatura Generale dello Stato. Sull'argomento si veda anche I. CAPPELLOTTO – E. MANFREDI, *La difesa del contribuente nel procedimento per infrazioni delle leggi tributarie*, Milano, J. Di G. Pirola, 1939, p. 19; G. NANULA, *Le violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1968, p. 150; G. SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1954, p. 162; C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 198; C. RAU, *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1984, pp. 997 ss.; S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997, pp. 88 e ss., in merito al *periculum* afferma che "sebbene [...] il presupposto sia indistintamente indicato per entrambe le misure, tuttavia nell'indicare quale pericolo legittimi l'autorizzazione appare opportuno distinguere fra ipoteca e sequestro. [...] L'ipoteca deve essere iscritta quando l'insufficienza del patrimonio del trasgressore rispetto alle ragioni creditorie dell'ufficio rende manifesto il pericolo di un non integrale soddisfacimento del credito [...] un altro pericolo che questa misura è volta ad evitare è che il patrimonio, pur essendo in linea teorica sufficiente rispetto alle pretese creditorie dell'Erario (considerate da sole), risulti inadeguato a garantire l'integrale soddisfacimento di detti crediti tenuto conto della presenza di crediti concorrenti [...] Tipico, oltretutto dell'ipoteca, anche del sequestro ex art. 26, in quanto non costitutivo di diritto di prelazione, è l'altro aspetto nel quale si atteggia il pericolo, ossia quello della dispersione dei beni. In tale prospettiva, il pericolo che giustifica il ricorso alle misure ex art. 26 è desumibile da situazione comportamenti del debitore, sia sul piano dell'attività commerciale che di quella privata (eccessivo ricorso al credito, cessione di beni) idonei a far ritenere probabile una sottrazione materiale o giuridica dei beni costituenti il patrimonio e un'evoluzione in senso peggiorativo della situazione economica del trasgressore. In definitiva il pericolo che deve essere valutato dall'ufficio e dal giudice, in sede di autorizzazione, si manifesta nei due aspetti dell'assenza (che, poi, come mostrato, può prospettarsi sotto due specie) e dalla dispersione dei beni".

<sup>279</sup> Cfr. Cass., sez. III, 23 aprile 1958, n. 1338, in *Giust. civ.*, 1958, p. 801; Cass., sez. III, 29 gennaio 1971, n. 225, in *Mass. Giur. it.*, 1971, n. 88; Cass., sez. III, 15 maggio 1971, n. 1421, in *Mass. Giur. it.*, 1971, n. 1053.

<sup>280</sup> Cass., 15 settembre 1970, n. 1448, in *Mass. Giur. it.*, 1970; Trib. Trento, ordinanza 25/9/93, in *Giur. it.*, 1994, I, p. 433.

valutazione non dovesse essere rimessa al giudice poiché una valutazione da parte di questo sarebbe stata inutile e superflua.

Quando è entrata in vigore la nuova disciplina, contenuta nell'art. 22, il problema della necessaria valutazione del *fumus* da parte del giudice – in questo caso da parte del giudice tributario – si è riproposto.

È stato rilevato che solo il *periculum* si desume dal dato testuale<sup>284</sup> giacché il primo comma dell'art. 22 prevede che l'ente impositore, “quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito”, può chiedere<sup>285</sup> l'iscrizione di ipoteca e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo.

---

<sup>281</sup> Ris. Min. 370431 del 13 maggio 1981 Dir. gen. Tasse; Ris. Min. 23 giugno 1978 n. 411141, Dir. gen. Tasse e imp. ind. in *Boll. trib.*, 1978, p. 1214; Circ. min. fin. n. 16/66162 del 2 aprile 1959.

<sup>282</sup> U. MIGNOSI, *La responsabilità civile dell'Intendente di finanza in ordine all'adozione dei provvedimenti ex art. 26 della L. n. 4/1929*, in *Fisco*, 1990, p. 4838; B. AIUDI, *Le misure cautelari nel procedimento tributario: attualità dell'art. 26 della l. 7 gennaio 1929, n. 4*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 873; DISETTI, *Le attribuzioni del Presidente del tribunale nella concessione delle misure cautelari*, in *Corr. trib.*, 1982, p. 797; G. MANFREDI, *Le misure cautelari dell'Amministrazione finanziaria*, in *L'ordinamento tributario*, Pistone (a cura di), II, Padova, 1986, p. 646; S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997, pp. 77-78.

<sup>283</sup> C. CONSOLO, *Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26, L. n. 4/29*, in *Rass. trib.*, 1987, I, pp. 9 e ss.; G. MANDO', *Iva. Repressione delle violazioni. Provvedimenti cautelari*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 746; G. GIULIANI, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, Giuffrè, 1966, p. 332, “in ogni caso, è sempre il Presidente del Tribunale che, prima di concedere l'iscrizione dell'ipoteca o l'autorizzazione al sequestro, deve vagliare i motivi che giustificano e rendono fondata la richiesta dell'intendente”. Secondo C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 201.

<sup>284</sup> Di recente, hanno ribadito che l'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997 faccia riferimento solo al fondato pericolo di riscossione e non prenda assolutamente in considerazione il *fumus boni iuris* la CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1698 del 16 maggio 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) e la CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1409 del 12 aprile 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com).

<sup>285</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 792, “è stato detto [...] che nel procedimento di natura tributaria il *periculum in mora* assume un proprio peculiare significato diverso da quello che ha nel contesto del procedimento cautelare ordinario: esso va inteso, infatti, non come il pericolo che il debitore possa disporre dei propri beni e dissipare il proprio patrimonio nelle more dell'instaurazione del giudizio di merito, rendendo così impossibile la concreta realizzazione del diritto del creditore nell'ipotesi in cui

Inoltre, partendo dal dato testuale, parte della dottrina<sup>286</sup> e della giurisprudenza<sup>287</sup> ha ritenuto che non sia necessaria una valutazione da parte del giudice della probabile fondatezza del diritto di credito vantato dall'ente impositore.

Pertanto, l'istanza da questi proposta non deve essere motivata in tal senso ma è sufficiente l'esistenza dell'atto sulla base del quale viene richiesta la tutela cautelare.

Questo orientamento ritiene che l'atto presupposto sia oggetto di un esame sull'attendibilità e sulla sostenibilità della pretesa da parte dell'ente impositore e pertanto un'ulteriore valutazione da parte del giudice comporterebbe una duplicazione di detto esame e un'anticipazione dell'eventuale giudizio di merito.

---

*il giudice riconosca l'esigibilità del credito, ma come il pericolo che nelle more dell'emissione di un atto impositivo o della relativa cartella di pagamento il contribuente possa compiere atti dispositivi del proprio patrimonio, o, anche, come il pericolo che il patrimonio del contribuente risulti inadeguato a garantire l'integrale soddisfacimento dei crediti erariali per l'esistenza di pretese creditorie concorrenti. È stato osservato, in particolare, che proprio il pericolo che deriva dal concorso con altri creditori giustificerebbe l'autorizzazione a costituire un diritto di prelazione in favore dei crediti da sanzione, l'autorizzazione, cioè, ad iscrivere ipoteca".*

<sup>286</sup> S. MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo*, in *Il Fisco*, 1999, p. 11651 ritiene che "la norma non pone l'attenzione sul *fumus boni iuris* ma soltanto sull'atto per cui l'organo procedente non ha la necessità di dimostrare la fondatezza (ovvero la validità) della propria pretesa la quale può trovare fondamento nel solo processo verbale di constatazione. [...] Tuttavia, se il presupposto è un processo verbale di constatazione, l'ufficio procedente, in qualsiasi caso, deve effettuare un esame sia pure sommario, del contenuto in quanto la richiesta deve necessariamente evidenziare: - il titolo in base al quale la procedura ha inizio; - la motivazione addotta a fondamento della pratica; - l'esistenza del timore di perdere la garanzia del credito"; A. BUSCEMA – E. DI GIACOMO, *Il processo tributario*, 2004, p. 551.

<sup>287</sup> Nella CTP Genova, Sez. I, Sent. n. 103 del 22 luglio 2013, in *CeRDEF*, si legge che l'Ufficio ha basato il *fumus* unicamente sul fatto che "la sua sussistenza, secondo quanto previsto dall'art. 22 D.Lgs. 472/97 è in re ipsa ogniqualvolta sia stato notificato ritualmente al contribuente, come nel caso in esame, l'atto impositivo" e i giudici hanno accolto l'istanza senza vagliare sommariamente il merito della pretesa. Nella CTR Campania, 29 marzo 2010, n. 134, in *CeRDEF*, i giudici hanno rigettato l'appello del contribuente "in quanto le questioni nello stesso agitate si riferiscono al merito in quanto riguardano la fondatezza o meno degli accertamenti conseguenti al verbale di constatazione e pertanto esulano dal presente giudizio".

Dall'altro lato, altra dottrina<sup>288</sup> e giurisprudenza<sup>289</sup> ritiene necessario che il giudice valuti la probabile fondatezza del credito mediante un

---

<sup>288</sup> S.M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 667, afferma "che la laconicità del dato normativo, che si limita a prevedere, senza alcuna distinzione in base agli atti presupposti, che l'istanza deve essere motivata, non autorizza interpretazioni volte a sminuire o limitare (solo ad alcune ipotesi) la necessità che l'Ufficio richiedente spieghi le ragioni che giustificano l'accoglimento dell'istanza sia in punto di probabile fondatezza delle pretese erariali, sia in punto di pericolo per il soddisfacimento del credito"; S. GALLO, *Orientamenti contrastanti in tema di misure cautelari*, in *Il fisco*, 2007, p. 6547, "Circa il requisito del *fumus boni iuris* che deve accompagnarsi a quello del *periculum in mora*, pur nel silenzio della norma sul punto, è indubbio che ogni domanda giudiziale debba essere sorretta da ragioni (*causa petendi*) volte a dimostrarne la fondatezza, sicché, ai fini dell'applicazione dell'art. 22, per i giudici di legittimità l'ente impositore deve dare prova sulla verosimile esistenza della pretesa erariale, senza pregiudizio del successivo riesame, con giudizio di certezza e nella completezza delle acquisizioni istruttorie (si veda Cass., sent. n. 2248 del 27 febbraio 1998 della Sez. I)"; P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 93, "il requisito del *fumus boni iuris* non può considerarsi integrato dalla sola enunciazione della pretesa sanzionatoria risultante da uno degli atti previsti, a mio avviso in modo tassativo, dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997: se ne dovrà, quindi, valutare la sussistenza in concreto. L'ufficio non potrà limitarsi a motivare la propria istanza con il semplice riferimento ad uno degli atti previsti dalla legge, ma dovrà indicare gli elementi che conferiscono alla pretesa probabilità di fondamento"; secondo M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, l'inconsistenza della tesi secondo cui non è necessario valutare il *fumus* "risulta evidente appena si consideri che sul piano sostanziale gli atti suddetti estrinsecano una mera pretesa dell'ente impositore, la cui attendibilità è correlata agli elementi in base ai quali essa è argomentata, e che il provvedimento del giudice autorizzativo della misura, al pari della domanda cautelare, deve essere fornito di motivazione, che necessariamente investe, ai fini della prova del *fumus*, gli elementi giustificativi della pretesa medesima"; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 273; C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro-fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, "trattandosi di sequestro conservativo pro-fisco, il *fumus boni iuris* dovrà consistere in un giudizio di possibilità e di verosimiglianza riguardo alla pretesa fiscale azionabile attraverso gli atti impositivi e irrogativi di sanzioni emananti o emanati sulla base delle risultanze acquisite in sede accertativa".

<sup>289</sup> La giurisprudenza di merito ha in diverse occasioni rigettata l'istanza dell'ente impositore che non dimostrò il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, sottraendosi così al proprio onere motivazionale. Cfr. CTP La Spezia, Sez. I, Sent. n. 6 del 16 gennaio 2013, in *CeRDEF*; CTP Ravenna, Sent. n. 189 del 26 settembre 2011, massima in *CeRDEF*; La CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 226 del 2 luglio 2013 in *Banca Dati Ipsoa*, ha rigettato la richiesta di adozione di misura cautelare in quanto non sussisteva il *fumus* – l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate si era limitata a richiamare i processi verbali di constatazione – e il *periculum* – non avendo fornito alcuna prova del fondato timore di perdere la garanzia del proprio

apprezzamento sommario degli elementi contenuti negli atti posti alla base dell'istanza.

La dottrina<sup>290</sup>, a sostegno di questa impostazione, rileva che non sempre il legislatore fa esplicito riferimento a entrambi i requisiti.

Per esempio nel sequestro conservativo *ex art. 671 c.p.c.* e nei provvedimenti d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.* non si fa espressamente riferimento al *fumus*, ma la dottrina e la giurisprudenza è pacifica nel ritenere necessaria la sussistenza anche di questo presupposto.

Inoltre, si è osservato che con la formula “fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito” il legislatore tributario si sia rifatto “testualmente a quanto previsto oggi dall'art. 671 c.p.c. per il sequestro conservativo” e quindi bisogna attribuire la medesima interpretazione che viene data a quest'ultimo articolo anche al sequestro conservativo tributario<sup>291</sup>.

---

credito – così “*sottraendosi all'onere motivazionale*”; CTP Campobasso, Sez. I, Sent. 2 maggio 2013, n. 68, in *CeRDEF*, “*la valutazione sulla esistenza del fumus deve essere effettuata con sufficiente rigore in modo particolare quando si tratta di autorizzare misure cautelari che, come il sequestro richiesto, sono in grado di incidere in maniera rilevante sulla attività del ricorrente, compromettendo la corresponsione delle retribuzioni dei dipendenti*”; CTP Treviso, Sez. IX, 12 agosto 2009, n. 70, in *Fisco on line*, 2010.

In altri casi la giurisprudenza di merito ha accolto l'istanza dopo aver esaminato la sussistenza del *fumus*. Cfr. CTP Imperia, Sez. I, Sent. n. 122 del 4 giugno 2012, in *Banca Dati Ipsa*, ha accolto l'istanza dell'agenzia delle entrate in seguito a un vaglio sia del *periculum* che del *fumus*; CTP Liguria, Sez. I, Sent. n. 369 del 15 novembre 2006 in *Banca Dati Ipsa*.

<sup>290</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 667.

<sup>291</sup> C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, “*l'uso di questa formula porta inequivocabilmente ad avallare la fruibilità, anche per il sequestro contemplato dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, dell'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale maturata a proposito dell'art. 671, c.p.c. e del sequestro conservativo ivi disciplinato, secondo cui, perché tale sequestro possa essere autorizzato, non basta l'esistenza del periculum in mora, ma occorre altresì che sussista il fumus boni iuris, a cui lo stesso pericolo nel ritardo dev'essere parametrato*”; P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 92, “*l'art. 22 menziona, inoltre, il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, niente statuendo espressamente in ordine al requisito del fumus. Ciò non crea, però, problemi*

Quindi, poiché la tutela cautelare deve sempre basarsi su questo presupposto insieme al *periculum* anche quando il legislatore non faccia esplicito riferimento a entrambi, anche nelle misure cautelari previste dall'art. 22 devono sussistere entrambi i presupposti.<sup>292</sup>

---

*interpretativi essendo palese la somiglianza con il dettato normativo dell'art. 671 c.p.c., che prevede il sequestro conservativo civilistico".*

<sup>292</sup> E. VULLO, *Il sequestro conservativo fiscale e gli atti dell'amministrazione finanziaria*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2002, p. 376, "la natura e la funzione sicuramente cautelari delle misure a garanzia dei crediti fiscali, implica l'inevitabile adeguamento alle regole fondamentali sottese a questa forma di tutela nel diritto comune. Ne deriva che, in mancanza di un'espressa indicazione normativa di segno contrario, anche la concessione dell'ipoteca e del sequestro conservativo pro fisco, è subordinata all'autonoma valutazione, da parte del giudice, della contestuale sussistenza del *periculum in mora* e del *fumus boni iuris*"; G. BOLETTI, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 792 "L'applicabilità dell'istituto cautelare è, dunque, subordinata all'esistenza di due presupposti: il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, ossia le ragioni che giustificano il fondato pericolo di perdere la garanzia del credito nelle more dell'emissione di un atto impositivo o della relativa cartella, qualora la situazione economico-finanziaria del contribuente non dia garanzie circa il soddisfacimento della pretesa tributaria".

In merito alla necessaria presenza di entrambi i presupposti si veda la CTP Genova, Sez. IV, Sent. n. 9 del 10 gennaio 2012, in *CeRDEF*, la Commissione evidenzia, inoltre, come "in assenza del *periculum in mora* può omettersi l'indagine circa la sussistenza del *fumus boni iuris*; l'inesistenza, infatti, anche di uno solo dei due requisiti necessari per l'adozione di un provvedimento di misura cautelare, fa venir meno la fondatezza della sua richiesta"; CTP Salerno, Sez. I, Sent. n. 231 del 21 gennaio 2001, in *Banca Dati Ipsa*; CTP Sassari, n. 14 del 10 febbraio 2001, massima in *CeRDEF*; CTP Ancona, Sent. n. 280 del 7 ottobre 2010, massima in *CeRDEF*, "In materia tributaria il sequestro conservativo è concedibile se sussiste la duplicità di condizioni: *periculum in mora* e *fumus boni iuris*. Quest'ultimo se carente non consente la formulazione di una prognosi di probabilità e di verosimiglianza - sulla pretesa fiscale dell'ufficio - e denega la concessione della misura cautelare"; CTP Arezzo, Sent. n. 127 del 9 giugno 2000, massima in *CeRDEF*, "I provvedimenti cautelari di cui all'art. 22, DLG 18.12.1997, n. 472 possono essere legittimamente concessi solo se i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* sono contemporaneamente presenti. L'elevato importo della pretesa tributaria è elemento oggettivo diverso e distinto dal timore di perdere la garanzia del credito che deve essere autonomamente dimostrato"; CTP Ravenna, Sent. n. 189 del 26 settembre 2011, massima in *CeRDEF*; CTP Lecce, Sez. I, 28 settembre 2007, n. 456, in *Il fisco*, 2007, p. 6596; CTP Chieti, Sez. V, 22 giugno 2007, n. 150, in *Il fisco*, 2007, p. 6598; CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF*; CTR Toscana, Sez. 16, sentenza 18 gennaio 2010, n. 3, in *CeRDEF*. Ad avviso della CTR Umbria, Sez. III, sentenza 20 febbraio 2012, n. 15, in *CeRDEF*, "per consentire il sequestro conservativo sono necessari – come è noto – due condizioni: il *fumus boni iuris* della pretesa dell'amministrazione ed il

Sulla necessaria sussistenza di entrambi i presupposti si è espressa recentemente anche la Cassazione la quale si è limitata ad affermare che “nella logica della disposizione normativa la possibilità di autorizzare il sequestro prescinde invero dalla previsione di un atto irrogativo di sanzioni, richiedendo soltanto l'esistenza del *periculum in mora* e del *fumus* di un credito comunque fondato sulla normativa tributaria, sia a titolo di tributo che di sanzione.”<sup>293</sup>

A mio avviso, la tesi che ritiene non necessaria la valutazione del *fumus* da parte del giudice, si presta a una ulteriore obiezione.

Ritenere che il giudice debba limitarsi a prendere atto dell'esistenza di uno degli atti indicati dall'art. 22 o di un atto impositivo, senza valutare il *fumus*, implicherebbe, a mio avviso, un restringimento ingiustificato dei poteri doveri di valutazione di quest'ultimo, che non possono essere ridotti a una mera valutazione formale dell'esistenza di un atto amministrativo, giacché le misure cautelari incidono notevolmente sui diritti soggettivi di colui che ne viene inciso.

La necessità del vaglio del *fumus* si può desumere dall'art. 24 della Costituzione: senza tale vaglio si permetterebbe a una parte processuale di autoprodursi un titolo e, solo per questo motivo, di ottenere una misura cautelare favorevole.

Inoltre, il *fumus* si deve ritenere imprescindibile per la natura strumentale delle misure cautelari.

In altri termini, il solo vaglio del *periculum* non consente una adeguata spendita del diritto di difesa.

Infine, la dottrina secondo cui “la valutazione in concreto del *fumus* da parte del giudice rischierebbe allora di costituire un'inutile duplicazione della valutazione già effettuata da un'altra autorità pubblica ed anticiperebbe il giudizio del merito senza le dovute garanzie processuali

---

*periculum in mora, vale a dire il pericolo che nelle more del procedimento per la emissione dell'atto impositivo il soggetto debitore ponga in essere atti diretti a sottrarre i propri beni alla garanzia del credito, o che comunque possa subire azioni da parte di terzi creditori, sì da rendere vano il provvedimento impositivo. In mancanza anche di una sola di queste due condizioni, il sequestro non può essere autorizzato”.*

<sup>293</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 28 gennaio 2010, n. 1838, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 728.



proprie del processo tributario”<sup>294</sup> si presta, a mio avviso, a diverse ulteriori critiche.

In primo luogo, la valutazione del *fumus* effettuata da un giudice comporta che venga svolta da un soggetto terzo e imparziale.

Inoltre, non si è in presenza di un’anticipazione del giudizio del merito in quanto la verifica avviene in modo del tutto sommario.

Da ultimo, non si può condividere neanche l’affermazione secondo cui nel processo cautelare non trovino cittadinanza le “garanzie processuali proprie del processo tributario”.

Difatti, anche questo procedimento cautelare, come meglio si vedrà in un successivo paragrafo, è a tutti gli effetti un processo e pertanto devono trovare applicazione le garanzie processuali previste dalla Costituzione.

### **3.2. La prova del *fumus* e del *periculum*.**

L’onere<sup>295</sup> di dimostrare la sussistenza del *periculum in mora* e del *fumus boni iuris* incombe all’ente impositore che richiede al giudice tributario l’adozione delle misure cautelari<sup>296</sup>.

---

<sup>294</sup> E. SCANO, *Le misure cautelari di cui all’art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 (ipoteca e sequestro conservativo)*, in *Il fisco*, 2007, p. 3246.

<sup>295</sup> In merito all’onere della prova e alla prove nel processo tributario, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 87; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, p. 1603; F. BATISTONI FERRARA, *Il regime probatorio del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 1267; A. PODDIGHE, *Prova del fatto negativo e diritto alla difesa*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1691; A. PODDIGHE, *La limitazione dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 867; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 375; P. RUSSO, *L’onere probatorio in ipotesi di abuso del diritto alla luce dei principi elaborati in sede giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2012, p. 1301; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauero, Torino, 1999, p. 473; A. COMELLI, *L’onere della prova*, *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauero, Torino, 1999, p. 527; F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1684; F. TESAURO, *L’onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, p. 77, F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. a sc. fin.*, 2000, p. 73; L. P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, p. 51; F. D’AYALA VALVA, *L’onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica*

Nel procedimento cautelare di cui all'art. 22 l'ente impositore riveste il ruolo di attore in senso sostanziale e in senso formale e pertanto ha l'onere di allegare e dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi, così come previsto dal diritto comune nell'art. 2697 c.c.

Poiché "il processo tributario è governato dal principio dispositivo<sup>297</sup> in punto di allegazione dei fatti rilevanti, ma è informato al principio inquisitorio in ordine alla prova degli stessi"<sup>298</sup>, i giudici della CTP Bologna, sez. XV, con la sentenza 10 ottobre 1998, n. 1238<sup>299</sup> decisero d'ufficio di acquisire "copie di atti tratte da altri procedimenti tributari, riguardanti la vicenda sostanziale" in quanto l'istanza dell'Ufficio era sprovvisto di documenti che indicassero la sussistenza del *fumus boni iuris*.

I giudici bolognesi ammisero di aver svolto una integrazione probatoria "integralmente sostitutiva di quanto avrebbe dovuto fare l'Ufficio" e giustificarono il loro intervento affermando che "anche nel processo

---

*amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 267.

<sup>296</sup> Nella CTP Lecce, Sez. II, 9 ottobre 2012, n. 333, massima in *Banca Dati Ipsoa*, i giudici non accolsero l'istanza di adozione di misure cautelari proposta dall'ente impositore in quanto questa non aveva fornito alcuna prova del *fumus* e quindi si era sottratta al proprio onere motivazionale. Nella CTR Lombardia, Sez. XX, Sentenza 28 gennaio 2011, n. 9, in *Massimario Lombardia 2010 – 2011*, p. 211, la massima riporta che "*nel giudizio di appello proposto dall'Ufficio avverso il diniego di una misura cautelare richiesta in primo grado (nelle specie si trattava di sequestro conservativo), non sussiste il requisito del fumus boni iuris, e pertanto deve essere rigettata l'istanza di adozione delle misure cautelari, qualora il giudizio di merito della vicenda pendente ancora in primo grado avanti alla C.P.T. adita e dalle argomentazioni prodotte dal contribuente si evinca che nessun depauperamento del patrimonio aziendale si è recentemente verificato, anzi al contrario le risultanze del bilancio facciano supporre la sua integrale conservazione*".

<sup>297</sup> F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 92, "*nel suo testo attuale, la norma contiene un'innovazione determinante, giacché, agli ampi poteri che conferisce alle commissioni, associa, con l'inciso nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, una prescrizione capace di chiarire quale sia la natura del processo tributario: se esso, cioè, debba essere qualificato come inquisitorio piuttosto che dispositivo. Un processo si dice inquisitorio quando il giudice può ricercare le prove liberamente (indipendentemente dai fatti dedotti dalle parti e dai mezzi da esse proposti), mentre ha natura dispositiva se il giudice è vincolato alle allegazioni e alle indicazioni dei mezzi probatori effettuate dalle parti stesse*".

<sup>298</sup> S. MENCHINI, Art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, in *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 86.

<sup>299</sup> in *Banca dati Ipsoa*.

tributario ordinario, pur reso tecnicamente più evoluto con la riforma del 1992 e più vicino al processo civile, non si è giunti alla adozione integrale del principio dispositivo. L'articolo 7 [del D.Lgs. n. 546/1992] lascia al giudice notevoli poteri per la istruzione di ufficio della causa, di talché si può sostenere anche per il processo tributario, come per quello amministrativo, che si è in presenza di un principio dispositivo, con metodo acquisitivo”.

Questa pronuncia non è condivisibile alla luce di diverse sentenze della Cassazione<sup>300</sup> la quale ha affermato che i poteri del giudice<sup>301</sup> non possono essere utilizzati “come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti dal momento che il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d’ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell’“onere probatorio”.

La Cassazione<sup>302</sup> ha altresì sostenuto che i giudici tributari non sono tenuti “ad acquisire d’ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell’“onere probatorio salvo che sia impossibile o sommariamente difficile esercitarlo”.

Il *periculum* consiste nel “fondato timore che il debitore possa sottrarre i suoi beni e diminuire così le garanzie che il creditore legittimamente ha

---

<sup>300</sup> Cass. 14 gennaio 2009, n. 683, in *Banca dati Ipsa*; Cass. 9 giugno 2009, n. 13201, in *Banca dati Ipsa*.

<sup>301</sup> In merito ai poteri delle commissioni tributarie, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 92; A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002; A. PODDIGHE, *La limitazione dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 867; C. GLENDI, *I poteri del giudice nell’istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, p. 906; S. LA ROSA, *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1993, p. 869; P. RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 749; FERLAZZO NATOLI, *In tema di esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Il fisco*, 2002, p. 6963.

In merito al ruolo che il giudice è venuto assumendo nell’evoluzione del sistema delle fonti del diritto, cfr. ROMBOLI R., *Il ruolo del giudice in rapporto all’evoluzione del sistema delle fonti ed alla disciplina dell’ordinamento giudiziario*, in <http://archivio.rivistaaic.it>.

<sup>302</sup> Cass. 11 gennaio 2006, n. 366, in *Banca dati Ipsa*.

sul patrimonio del debitore al momento in cui formula l'istanza cautelare"<sup>303</sup>.

Poiché il legislatore utilizza l'aggettivo "fondato", si ritiene che detto timore debba essere particolarmente qualificato, quindi, deve riguardare situazioni concrete sintomatiche di un comportamento volto a disperdere il patrimonio<sup>304</sup>.

Pertanto, non può basarsi sul semplice rischio di perdere la garanzia del credito<sup>305</sup>.

Secondo la Cassazione <sup>306</sup> vi è *periculum* quando sussistono contemporaneamente due elementi.

---

<sup>303</sup> G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 289.

<sup>304</sup> Nella CTR Puglia, sentenza del 22 maggio 2007, n. 28, in *CeRDEF* i giudici confermarono la richiesta di adozione di misure cautelari accolta dal giudice di primo grado anche sulla base del comportamento assunto dal contribuente "*proteso alla dispersione dei propri beni, desumibile dalla disposizione notarile [...] con la quale essa aveva donato al figlio [...] e alla nuora [...], rispettivamente nella misura di 4/5 ed 1/5, il ramo d'azienda*". Si veda anche la CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF*.

<sup>305</sup> Cfr. CTP Lecce, Sez. I, sentenza n. 326 del 21 giugno 2010, in *CeRDEF*.

<sup>306</sup> Secondo la Cassazione, 13 febbraio 2002, n. 2081, in *Banca dati Ipsoa* il *periculum in mora* "*può essere desunto sia da elementi oggettivi concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto alla entità del credito, sia da elementi soggettivi evincibili dal comportamento del debitore che lasci presumere che, al fine di sottrarsi all'adempimento, ponga in essere atti dispositivi idonei a provocare l'eventuale deprezzamento del suo patrimonio*".

La CTR Lazio, Sez. I, Sent. n. 715 del 12 dicembre 2011 in *Banca Dati Ipsoa*, ha revocato l'autorizzazione a procedere a sequestro conservativo in quanto "*l'istanza presentata dall'Ufficio e la successiva sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale non sarebbero in grado di giustificare la presenza, nel caso di specie, dell'imprescindibile requisito del periculum in mora e, dunque, la esistenza di un concreto pericolo per il creditore di perdere le proprie garanzie*". CTP Ravenna, Sent. n. 189 del 26 settembre 2011, massima in *CeRDEF*, "*Il periculum non è rinvenibile allorquando l'Ufficio non indichi alcun sintomo negativo (quali protesti, pignoramenti, ipoteche giudiziali, svendite, inerenti ad un patrimonio societario di 10 immobili) limitandosi a sottolineare una asserita condotta spregiudicata dei contraenti (giudizio meramente soggettivo)*". Art. 22, D.Lgs. 472/97". La CTP di Bergamo, sentenza n. 79 del 5 aprile 2012, ha ritenuto che "*il requisito del periculum in mora non richiede [...] l'avvenuto compimento di atti diretti a spogliare il creditore della garanzia rappresentata dal patrimonio del debitore, ma è sufficiente una situazione di potenziale pericolo, sussistente nel caso in esame per le circostanze di fatto esposte dalla Agenzia delle Entrate e in ragione*

Il primo elemento è quello oggettivo dove assume rilevanza la situazione di depauperamento del patrimonio del debitore.<sup>307</sup>

Questo è desumibile staticamente dalla sua consistenza rispetto all'entità del debito presunto e dinamicamente dall'eventuale compimento di atti di disposizione che lo diminuiscono.

Il secondo elemento è quello soggettivo, consistente nei comportamenti indicativi della volontà del contribuente di disperdere il proprio patrimonio.<sup>308</sup>

---

*del rilevante importo del debito tributario". Sulla necessaria esistenza dell'elemento oggettivo e soggettivo si veda anche la CTP Aosta, Sez. I, 26 febbraio 2007, n. 1, in Il fisco, 2007, p. 4942.*

<sup>307</sup> Secondo la CTP Ragusa, Sez. I, Sent. n. 138 dell'11 luglio 2006 in *Il fisco*, 2007, p. 2080 e in *Dir. e Prat. Trib.*, 2007, p. 715, *"il periculum in mora non può individuarsi, esclusivamente, nell'impossidenza immobiliare del sequestrando, ma occorre, perché sia fondato, che ricorrano univoche indicazioni o ragionevoli sospetti di disinvestimento o di sottrazioni, o che siano fornite prove di rilevanti indebitamenti con conseguente logica previsione di insolvenza dell'obbligato"*. CTP Bergamo, Sez. I, Sent. n. 143 del 31 luglio 2013, in *CeRDEF*, ha respinto l'istanza dell'Amministrazione finanziaria in quanto non fu dimostrato il *periculum*. Nella sentenza si legge che *"la società ha essenzialmente evidenziato che nella fattispecie non sussiste il periculum in mora dal momento che essa è un'azienda pienamente operativa e che, mentre la sua funzionalità e capacità di generare utili costituiscono per i creditori elemento sicuro di garanzia, l'esecuzione della misura cautelare e, in particolare, il sequestro dei conti correnti bancari produrrebbe il blocco delle linee di credito e la richiesta di rientro negli affidamenti con la conseguenza che il funzionamento aziendale ne risulterebbe gravemente pregiudicato facendo venire meno quella che rappresenta la effettiva garanzia dell'Erario". L'Ufficio avrebbe basato il periculum "sulla mera affermazione – contenuta nell'istanza cautelare – che il periculum sarebbe desumibile dalla insufficiente consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio della società verificata in rapporto alla pretesa erariale. Una deduzione così scarna e generica, priva di qualunque allegazione inerente alla concreta situazione patrimoniale della società, mentre da un lato si rivela del tutto inadeguata al fine di legittimare un provvedimento cautelare come quello richiesto, suscettibile di provocare effetti rovinosi per l'impresa colpita, dall'altro rende più concreto e affidabile la difesa della resistente laddove motivatamente sostiene che la sua funzionalità e capacità di generare utili costituiscono per i creditori elemento sicuro di garanzia"*.

<sup>308</sup> CTP Matera, Sez. I, Sent. n. 141 del 17 settembre 2002, in *Banca Dati Ipsoa*, ha negato l'esistenza del *periculum* in quanto *"Esso va rapportato, [...], a situazioni concrete che siano sintomatiche di un comportamento intenzionale volto a sottrarre beni alla generica garanzia creditoria; sotto tale profilo, nessun elemento viene indicato dall'istante"*; CTP Genova, Sez. IV, Sent. n. 9 del 10 gennaio 2012, in *CeRDEF*, *"la Commissione [...] ritiene che non sussista il fondato timore di perdere la garanzia del credito, richiesto dal cit. art. 22, che presuppone l'avvenuto"*

Parte della giurisprudenza di merito, conformemente a quanto statuito dal giudice di legittimità, ha ritenuto necessaria la valutazione congiunta dell'elemento oggettivo e di quello soggettivo.<sup>309</sup>

Diversamente, in alcune pronunce, la giurisprudenza di merito ha ritenuto che la sproporzione tra il patrimonio del debitore e l'entità del credito sia sufficiente a realizzare il *periculum*.<sup>310</sup>

---

*compimento da parte del contribuente di comportamenti idonei a sottrarre beni disponibili ad eventuali azioni esecutive, non ravvisabili nella fattispecie in esame".* Mi pare che non valuti il *periculum* la CTP Vicenza, sent. 27 novembre 2011, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2002, p. 773, secondo cui *"non pare contestabile che, avuto riguardo, da un lato ai dati evidenziati nel verbale di constatazione e, dall'altro, alla posizione patrimoniale della s.r.l., siano configurabili entrambi i presupposti della richiesta misura cautelare"*; CTP Cagliari, Sez. I, n. 248 del 12 giugno 2001, in *Banca Dati Ipsoa*.

<sup>309</sup> CTP Roma, Sent. n. 507 del 31 gennaio 2008, massima in *CeRDEF*, *"per il periculum in mora si ritiene che, oltre all'elemento statico della sproporzione tra la pretesa fiscale ed il patrimonio del contribuente, occorra anche l'altro elemento, dinamico, del comportamento dello stesso contribuente, sia anteriore che successivo alla pretesa fiscale. Nella specie il contribuente aveva venduto alcuni terreni edificabili, ma possedeva un indice di solvibilità pari a 1,56"*; secondo la CTP Campobasso, Sez. I, Sent. 2 maggio 2013, n. 68, in *CeRDEF*, afferma che *"l'elemento oggettivo e quello soggettivo devono essere valutati congiuntamente, in modo da integrarsi e bilanciarsi vicendevolmente, poiché mentre una precaria situazione economica non è sufficiente a concretare il periculum in mora se difetta un comportamento soggettivo del debitore finalizzato ad aggravare la propria situazione economica, d'altra parte non deve essere autorizzata la misura cautelare nei confronti di un debitore che, pur avendo un patrimonio tale da garantire il credito, compia atti di disposizione volti a diminuirne la consistenza"*; CTR Puglia, Sez. 22, n. 209/22/10 del 18 maggio 2010; CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, p. 1224; CTP Genova, sentenza n. 28 del 28 gennaio 2010; CTP Treviso sentenza n. 86, del 3 agosto 2010; CTP Cosenza sentenza n. 431 del 5 novembre 2007 in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Piacenza, Sez. II, Sentenza 15 marzo 2013, n. 58, in *Massimario Emilia Romagna*, 2013, p. 117.

<sup>310</sup> La CTP Milano, Sez. I, Sent. n. 41 del 23 aprile 2004, in *Banca Dati Ipsoa*, ha ritenuto che il *"periculum in mora può agevolmente essere desunto dalla stessa esiguità del patrimonio della società [...] assolutamente sproporzionato al debito che a carico della stessa è dato presumere"*; CTP Arezzo, Sent. n. 134 del 16 giugno 2000, in *CeRDEF*; CTP Salerno, Sez. I, sentenza 31.01.2001 n. 231 con commento di E. VULLO, *Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale*, in *GT – Rivista di Giur. Trib.*, 2002, p. 74. Secondo l'Autore, non è corretto *"sostenere che la mera insolvenza del debitore, oggettivamente intesa, possa integrare il requisito del periculum richiesto dalla legge per la concessione del sequestro. Si consideri, infatti, che la funzione delle misure cautelari conservative è quella di evitare il pericolo d'infruttuosità (il cosiddetto pericolo nel ritardo), ossia far sì che l'evolversi di una situazione di fatto non venga a frustrare in concreto la soluzione giuridica di un conflitto di interessi. Questa definizione comporta*

Altri giudici di merito hanno sostenuto che la sola entità del debito può realizzare il fondato timore di perdere le garanzie del proprio credito.<sup>311</sup>

---

*necessariamente che, nel valutare il periculum in mora del sequestro, non possa prescindersi, non tanto dal profilo soggettivo e, quindi, dal comportamento del debitore, quanto piuttosto dall'oggettivo mutare della situazione di fatto, che pregiudichi, in tutto o in parte, la garanzia del credito. Se si è d'accordo con la dottrina tradizionale e più autorevole, che ravvisa la ratio del sequestro conservativo nell'esigenza di evitare «la dispersione dei beni del debitore», che potranno essere oggetto di una futura esecuzione forzata, è evidente che concedere questa misura cautelare sulla base della mera incapacienza del debitore nel momento in cui si domanda la tutela giurisdizionale contraddice con la natura dell'istituto, il quale presuppone uno stretto raccordo tra la cautela richiesta e il pregiudizio derivante da fatti che si teme avvengano nel corso del giudizio di cognizione”.*

Parrebbe che la CTP Varese, Sez. III, n. 43 del 10 aprile 2012, in *CeRDEF*, abbia fondato il *periculum* unicamente su elementi oggettivi. Difatti, osserva che *“l’oggettiva consistenza del patrimonio immobiliare della società non offre garanzie idonee per il soddisfacimento della pretesa tributaria di cui agli avvisi di accertamento notificati, stante la sproporzione tra il credito vantato dall’amministrazione finanziaria e il valore dei beni attualmente nel patrimonio del debitore, ciò integrando il fondato timore di perdere le garanzie del proprio credito”*; CTR Toscana, Sez. 16, sentenza 18 gennaio 2010, n. 3, in *CeRDEF*, *“con riguardo al periculum in mora, l’oggettiva sproporzione fra l’esiguità del patrimonio del contribuente, privo di beni immobili, rispetto all’entità del presunto credito dell’Ufficio è di per sé sufficiente a perfezionare il fondato timore che il contribuente non possa assolvere al proprio debito. Invero, alla luce di questi elementi, non ne sono necessari altri di carattere soggettivo, potendo il periculum essere riconosciuto alternativamente in caratteri di tipo oggettivo o soggettivo”*.

<sup>311</sup> In questo senso si veda la CTP Milano, Sez. I, n. 71 del 21 febbraio 2012, in *CeRDEF*, la quale accogliendo l’istanza dell’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che *“l’entità stessa della pretesa tributaria [pari a € 73.000.000] soprattutto confrontata con il presumibile valore dei beni immobili [...] da sola giustifica l’esigenza cautelare sotto il profilo del periculum”*. Si veda anche la CTP La Spezia, Sez. I, n. 79 del 21 giugno 2012, in *CeRDEF*, *“l’Ufficio al fine di dimostrare l’esistenza del periculum in mora [...] ha rilevato che gli indici di bilancio calcolati sulla base del bilancio al [...] depositato dalla società contribuente alla CCIAA mettono in risalto una situazione di grave indebitamento tale da giustificare l’adozione delle misure cautelari. Pertanto i giudici hanno “riconosciuto [...] l’insicurezza dei pagamenti derivanti dal notevole carico tributario in termini di imposta e sanzioni scaturente dai calcoli finali esposti”*; CTP Rovigo, Sez. I, Sent. n. 88 del 16 maggio 2000 secondo cui *“stante il rilevante ammontare del presunto credito erariale per imposte, penalità e interessi, sussiste anche il pericolo che [...] si disperdano i beni del contribuente”*; CTP Salerno, Sez. XIX, Sent. n. 31 del 19 giugno 1999, in *Banca Dati Ipsa*, ha ritenuto che *“parimenti sussistente è il periculum in mora, in quanto è sufficiente rilevare come la consistenza del patrimonio – rappresentato soltanto dal 50% dell’immobile in premessa indicato – porta al concreto rischio che, in mancanza del provvedimento cautelare richiesto, l’amministrazione non possa soddisfare pienamente la ben consistente pretesa fiscale”*. Poiché il legislatore, con l’ipoteca, ha voluto assicurare anche un diritto di

Diversamente da questi ultimi due orientamenti, altri giudici di merito hanno ritenuto che la sproporzione tra il patrimonio del debitore e l'entità del credito<sup>312</sup> o la scarsa consistenza patrimoniale del trasgressore rispetto all'entità del debito vantato non possono costituire elemento sufficiente su cui basare la concessione di un provvedimento cautelare.<sup>313</sup>

---

prelazione a favore dell'ente impositore al fine di tutelare il proprio credito nei confronti del concorso di eventuali ulteriori creditori, è stato osservato che *"l'ipoteca può essere chiesta anche in assenza di un comportamento che autorizzi a ritenere che ci sia pericolo di sottrazione dei beni, quando il patrimonio – pur essendo in linea teorica sufficiente rispetto alle pretese creditorie dell'erario (considerate da sole) – risulti inadeguato a garantire l'integrale soddisfacimento dei crediti erariali, per l'esistenza di pretese creditorie concorrenti"*, S. M. MESSINA, Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 672.

<sup>312</sup> CTR Umbria, Sez. III, sentenza 20 febbraio 2012, n. 15, in *CeRDEF*, *"la sproporzione tra importo complessivo del preteso credito dell'amministrazione finanziaria e valore del patrimonio del soggetto debitore di per sé sola, però, non è un indice di pericolo del suddetto, in quanto di per sé non consente di ipotizzare che nelle more del giudizio venga meno quel patrimonio per atti volontari del debitore o ad opera di terzi; occorre, invece, che l'elemento rappresentato da tale sproporzione si collochi in un contesto di altri elementi indiziari del pericolo di una sottrazione o dissipazione del patrimonio del soggetto debitore. Nel caso in esame tale sproporzione rimane, invece, elemento isolato, dal momento che altri obiettivi elementi inducono ad escludere che la società sia sul punto di porre in essere atti di distrazione del patrimonio (si tratta infatti di una società che opera da anni senza che siano stati effettuati precedenti apprezzabili rilievi, con un notevole giro di affari e con una struttura radicata nel territorio, ben 25 dipendenti) o che il suo patrimonio possa essere aggredito da altri creditori (non risultano procedure in atto nei confronti della società che sembra godere di affidamento nel mondo degli affari e creditizio). Non è, dunque ravvisabile un concreto periculum in mora e, mancando tale periculum, il sequestro non avrebbe potuto e non può essere autorizzato, tanto più per la incidenza che esso potrebbe avere sulla società ed anche sui destini dei dipendenti della stessa"*.

<sup>313</sup> In giurisprudenza, la CTR Lazio, Sez. I, Sent. n. 715 del 12 dicembre 2011 in *Banca Dati Ipsoa*, ha revocato l'autorizzazione a procedere a sequestro conservativo tendo conto anche del fatto che la *"mera sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l'ammontare della pretesa creditoria in questione non possa di per sé costituire elemento sufficiente su cui basare la concessione di un provvedimento cautelare. Qualora fosse possibile ancorare la decisione relativa alla concessione delle misure cautelari sul presupposto della esistenza della mera sproporzione sopra citata si arriverebbe a sanzionare i contribuenti in base ad un elemento quantitativo (la consistenza patrimoniale) piuttosto che sulla concreta esistenza di un pericolo per la riscossione del credito"*. In tal senso, si veda anche la CTP Bergamo, Sez. I, Sent. n. 143 del 31 luglio 2013, in *CeRDEF*; CTP Genova, sez. XX, n. 29 del 30 novembre 2011, in *CeRDEF*; CTR Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 209 del 18 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio



Individuati gli elementi che secondo la giurisprudenza costituiscono il *periculum*, bisogna individuare quali fatti e comportamenti li concretizzano.

Ad avviso della giurisprudenza, l'elemento soggettivo può ravvisarsi nel comportamento assunto dal trasgressore prima che sia iniziata la fase istruttoria<sup>314</sup>.

---

2006 in *Banca Dati Ipsa*; La CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1698 del 16 maggio 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) non ha ravvisato l'esistenza del *periculum* sulla base requisito della somma ingente in quanto *"non è previsto da alcuna norma"*. Si veda in tal senso anche la CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1409 del 12 aprile 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com); CTP Genova, Sez. V, Sent. n. 81 del 24 maggio 2007 in *Banca Dati Ipsa* secondo cui *"Come rileva la difesa della società interessata, e il rilievo deve essere condiviso, l'entità della pretesa non è di per sé sufficiente a dare consistenza e concretezza al timore di perdere la garanzia del credito, specie se il valore dei beni della società, come la stessa ha documentato in giudizio, appare tale da fornire buona garanzia. Che poi tali beni siano "facilmente alienabili" di per sé non sempre e non necessariamente è elemento negativo. Ciò che rileva, in realtà, sono i comportamenti del soggetto. Ma l'Agenzia delle Entrate in effetti non ha provato e neanche dedotto che la società G. abbia posto in essere o si appresti a porre in essere alienazioni o atti dispositivi che mettano in pericolo o riducano la garanzia patrimoniale"*; CTP Genova, Sez. XIII, Sent. n. 66 del 22 marzo 2007, in *Banca Dati Ipsa*; CTP Lecce, Sez. I, sentenza n. 326 del 21 giugno 2010, in *CeRDEF*; CTP Lecce, sentenza n. 58 del 10 febbraio 2011.

Altra giurisprudenza ha ritenuto che la scarsa consistenza patrimoniale del debitore rispetto all'entità del credito vantato non è sufficiente ai fini della sussistenza del *periculum* in quanto *"sarebbe palesemente in contrasto con l'art. 3 della Costituzione (il sequestro potrebbe disporsi solo nei confronti di chi abbia scarso patrimonio) mentre è ben noto che alle leggi deve sempre essere data interpretazione rispettosa dei principi posti dalla carta costituzionale"*, CTP Campobasso, Sez. I, Sent. 2 maggio 2013, n. 68, in *CeRDEF*.

<sup>314</sup> Cass., Sez. V, n. 24527 del 26 novembre 2007 in *Banca Dati IPSOA*, *"Il Giudice di merito quando debba valutare se sussista o meno quel "fondato timore, per la Amministrazione, di perdere la garanzia del proprio credito", che costituisce presupposto necessario per l'emanazione dei provvedimenti cautelari di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, deve prendere in considerazione tutti gli elementi indicati dalla Amministrazione stessa, ivi compresi quelli che risalgano a periodi anteriori alla attività di accertamento, che è a base della richiesta di misura cautelare"*; CTP Reggio Emilia, Sez. II, Sent. n. 8 del 19 gennaio 2010, massima in *CeRDEF*, *"Sussistono i presupposti per la concessione di un provvedimento di sequestro conservativo, ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997 e art. 27, comma 6, D.L. n. 185/2008 in presenza di contabilità inattendibile ed ingenti trasferimenti di denaro all'estero che possono far presumere una rapida modificazione della situazione economica del contribuente in danno delle pretese erariali"*.

In merito all'istruttoria nel processo tributario, si veda G. BOLETTI, *Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria del processo tributario*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2001, p. 452.

Per esempio, l'elemento soggettivo è stato ravvisato nella sistematica inosservanza degli adempimenti fiscali, nella mancata presentazione delle dichiarazioni, nel mancato versamento dei tributi<sup>315</sup> e nell'omessa comunicazione all'anagrafe tributaria ex art. 35 D.P.R. n. 633/72 del cambiamento della ragione sociale, considerata come "una mancanza di trasparenza, sintomatica di un tentativo di ostacolo dell'attività di accertamento"<sup>316</sup>.

È stato ritenuto che possa ravvisarsi anche dal comportamento assunto nell'eventuale fase istruttoria qualora il trasgressore fosse stato coinvolto<sup>317</sup>.

Per esempio, la mancata collaborazione con gli organi ispettivi<sup>318</sup>, la variazione del domicilio fiscale durante i controlli fiscali al fine di complicare e ritardare la procedura di notifica degli atti, improvvisi cambi della compagine sociale, la messa in liquidazione della società<sup>319</sup>, le

---

<sup>315</sup> CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Banca dati Ipsoa*; CTP Roma, sez. XXXIV, 2009, n. 88, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>316</sup> CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 72 del 4 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsoa*.

<sup>317</sup> Secondo C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, "Sotto il profilo soggettivo, potrà aver rilievo il comportamento assunto dal debitore, anche nell'ambito dell'istruttoria precontenziosa, ove sia tale da lasciar presagire l'infruttuosità dell'eventuale esecuzione, come nel caso di manifestato disinteresse o di contestazioni meramente procrastinatorie".

<sup>318</sup> La CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1698 del 16 maggio 2014 in *www.commercialistatelematico.com* ha rigettato la richiesta di adozione delle misure cautelari considerando che la richiesta delle stesse "è stata avanzata sulla base del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza in data 30 gennaio 2013, a seguito della verifica iniziata il 6.12.2012 e conclusa il 30.01.2013, con la pretesa da parte degli organi verificatori che, in pochissimi giorni e soprattutto in concomitanza con le feste natalizie, il contribuente giustificasse tutte le movimentazioni bancarie dal 2008 al 2012, ovvero per ben 5 anni d'imposta. Nell'impossibilità di documentare tutto in poco tempo, il sig. [...] ha chiesto in sede di verifica un congruo termine per poter produrre le relative giustificazioni, termine tuttavia che non gli è stato assolutamente concesso. Di conseguenza, la mancata giustificazione delle movimentazioni bancarie non è dipeso dalla cattiva volontà del contribuente, bensì dal fatto che la Guardia di Finanza non ha concesso un congruo termine per l'esibizione di documentazione atta a comprovare quanto illegittimamente contestato".

<sup>319</sup> Secondo la CTP Grosseto, Sez. IV, Sent. n. 114 del 7 dicembre 2007 in *Banca Dati Ipsoa*, "lo stato di messa in liquidazione della società costituisce sicuramente un rilevante segnale d'allarme sulla salute e la solvibilità della società stessa e un attacco alle sue poche garanzie reali". Si veda anche la CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 5 del 16 gennaio 2013 in *Banca Dati Ipsoa*.

scissioni, le cessioni di rami d'azienda, gli inadempimenti alle norme civilistiche come l'omesso deposito del bilancio, l'occultamento o la distruzione di documenti oppure il rifiuto di esibizione degli stessi.

In merito al rifiuto di esibizione dei documenti, bisogna svolgere alcune osservazioni.

La mancata esibizione di documenti dovrebbe concretizzare l'elemento soggettivo solamente quando la parte non abbia esibito dei documenti "espressamente" richiesti in quanto una richiesta in tal senso non può essere generica.

La mancata esibizione di documenti non dovrebbe concretizzare il *periculum* anche in altre ipotesi.

Per esempio, essendo l'elemento soggettivo un elemento che riguarda specificatamente il trasgressore, il rifiuto da parte di ogni altro soggetto di esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente non dovrebbe integrare l'elemento soggettivo.

Poiché il rifiuto di esibizione dei documenti deve provenire dal trasgressore, non può considerarsi rifiuto quello espresso da un commesso, da un segretario o da altro soggetto alle sue dipendenze privo di potere di rappresentanza<sup>320</sup>.

Il rifiuto dovrebbe considerarsi legittimo qualora vengano richiesti documenti già in possesso dell'Amministrazione finanziaria<sup>321</sup> o documenti relativi a periodi d'imposta per i quali sia già scaduto il termine di decadenza del potere di accertamento<sup>322</sup>.

Infine, il rifiuto di esibizione della documentazione richiesta o la mancata risposta di un questionario, qualora fondasse il *fumus* dell'istanza

---

In ambito civilistico, in merito alla liquidazione, si veda G. RACUGNO, *Il procedimento di liquidazione della s.r.l.*, in *Le società*, 2012, p. 1043.

<sup>320</sup> Cfr. C.M. 5 dicembre 2000, n. 224.

<sup>321</sup> Art. 6, c. 4, L. 212/2000.

<sup>322</sup> Però, qualora la documentazione richiesta dovesse riguardare periodi d'imposta che non possono essere più oggetto di accertamento producano effetti negli anni che possono ancora essere oggetto di accertamento, come per esempio gli ammortamenti o le perdite, la mancata esibizione potrebbe concretizzarsi.

dell'ufficio, violerebbe il diritto di tacere, principio che allo stato dell'arte sta prendendo corpo nella giurisprudenza della CEDU.<sup>323</sup>

La CTP Salerno, sez. XVII, sent. 23 giugno 1999 n. 34, accogliendo l'istanza dell'ente impositore, ritenne la stessa assistita da sufficiente *fumus* in relazione a diversi profili, tra cui la "mancata risposta a questionari", "che rende non illogico l'assunto dell'Amministrazione in ordine alla rilevata condotta dei soggetti, non certo improntata a quella opportuna forma collaborativa di chi ha interesse a che la verità venga alla luce in tutta la sua tranquilla evidenza"<sup>324</sup>.

La CTP Rieti, Sez. I, Sent. n. 1 del 13 gennaio 2011<sup>325</sup> accolse l'istanza dell'ente impositore sulla base del "comportamento omissivo (mancata dichiarazione) ed affatto collaborativo (mancata risposta al questionario) tenuto dal contribuente che fa intravedere una persistente e colpevole volontà del contribuente di non adempiere alle proprie obbligazioni tributarie".

In merito alla liquidazione della società<sup>326</sup>, posto come fondamento del *periculum*, credo sia opportuno distinguere la liquidazione volontaria dalla liquidazione giudiziale.

Nel caso di liquidazione volontaria, è la parte nei cui confronti devono essere adottate le misure cautelari che decide di mettere in liquidazione la società e pertanto questo comportamento può essere posto a fondamento del *periculum*.

Comunque, solamente questo rilievo, non credo sia sufficiente per fondare il *periculum* perché, se così fosse, l'ente impositore potrebbe in automatico adottare le misure cautelari ogniqualvolta emetta, o sia in

---

<sup>323</sup> R. SCHIAVOLIN, *Brevi considerazioni sull'applicabilità della Cedu in materia tributaria*, relazione del seminario *La tutela del contribuente nelle decisioni della Corte EDU*, Pisa, 11 aprile 2014.

<sup>324</sup> CTP Salerno, sez. XVII, sent. 23-06-1999 n. 34, in *Banca dati Ipsa*.

<sup>325</sup> In *Banca Dati Ipsa*. Nella sentenza si legge che "a seguito dell'attività di controllo l'Ufficio aveva rilevato che il detto sig. [...] aveva omesso di effettuare, pur avendone l'obbligo, la prevista dichiarazione dei redditi [...] omettendo inoltre di presentare la documentazione richiesta con apposito questionario n. (...), notificatogli".

<sup>326</sup> In merito alla liquidazione delle società di capitali, si veda G. RACUGNO, *Il procedimento di liquidazione della s.r.l.*, in *Le Società*, 2012, p. 1043.

procinto di emettere, un processo verbale di constatazione o un atto impositivo nei confronti di una società in liquidazione<sup>327</sup>.

Nel caso in cui la liquidazione sia disposta dal Tribunale, il soggetto liquidatore è nominato dal Tribunale ed essendo un soggetto terzo – tra l'altro con rilevanti responsabilità di natura tributaria – non avrà alcun interesse a realizzare operazioni che possano costituire il *periculum*.

Quindi, in questo caso, non dovrebbe sussistere questo presupposto e pertanto le misure cautelari non dovrebbero essere accolte, salvo fondare il *periculum* su altri fatti o specifici comportamenti assunti dal liquidatore.

Inoltre possono essere posti alla base dell'elemento soggettivo tutti quei comportamenti assunti, per esempio, dalla classe dirigente nell'ambito dell'attività imprenditoriale.

Per gli imprenditori individuali e per gli enti privi di personalità giuridica, credo che oltre ai comportamenti assunti dall'imprenditore o dai soci nell'ambito dell'attività imprenditoriale, si possano considerare anche i comportamenti inerenti la sfera privata<sup>328</sup>.

Per esempio, qualora un socio di una società di persone stia contrattando la vendita di beni che rientrano nel proprio patrimonio personale, è probabile che stia pregiudicando il credito dell'ente impositore in quanto quest'ultimo può rifarsi anche sui beni del socio con responsabilità illimitata<sup>329</sup>.

---

<sup>327</sup> CTP Genova, sez. XX, n. 29 del 30 novembre 2011, in *CeRDEF*, ha rigettato l'istanza proposta dall'Agenzia delle Entrate per insussistenza del *periculum* il quale si basava sulla *"considerevole sproporzione tra la consistenza patrimoniale del contribuente e l'entità del credito tributario; la s.r.l. è in fase di liquidazione volontaria [...] procedura in conseguenza della quale la società cessa di essere destinata ai fini produttivi ed indirizza la propria attività esclusivamente alla dimissione e al realizzo di beni patrimoniali residui"*.

<sup>328</sup> Sono stati considerati indici di *periculum* anche *"i pregiudizi derivanti alla vita familiare (es. sfratto in corso, reperimento di una nuova abitazione), l'impossibilità temporanea di far fronte ad obbligazioni inderogabili (es. alimenti ai figli o all'ex coniuge)"*, D. CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it).

<sup>329</sup> L'argomentazione svolta in merito ai comportamenti che possono essere assunti dai soci di una società di persone, riguarda non solo l'aspetto soggettivo ma anche l'aspetto oggettivo del *fumus*. In dottrina è stato osservato che *"qualora la violazione sia commessa da una società di fatto o da una società di persone,*

In realtà, credo che i comportamenti inerenti la sfera privata siano rilevanti anche nel caso in cui l'ente impositore stia accertando una società di capitali.

Per esempio, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate abbia emesso un avviso di accertamento nei confronti di una società di capitali a ristretta base societaria.

In questo caso, poiché l'Agenzia delle entrate sulla base di presunzioni relative può presumere che gli utili non dichiarati in capo alla società siano stati distribuiti ai soci, questi ultimi potrebbero, in seguito alla notifica dell'avviso di accertamento in capo alla società, porre in essere dei comportamenti pregiudizievoli sui propri patrimoni.

La giurisprudenza di merito<sup>330</sup> ha affrontato un caso in cui l'Agenzia delle entrate richiese l'adozione delle misure cautelari nei confronti dei beni della società e dei beni personali dei soci.

---

*stante il principio della responsabilità illimitata e solidale dei soci, il requisito del periculum in mora, al fine dell'applicazione delle misure cautelari, è da valutare avendo riguardo non già alla sproporzione fra la consistenza del patrimonio sociale e quella del credito da tutelare, ma tenendo presente il complesso, unitariamente considerato, dei beni sociali e dei patrimoni personali dei soci", G. INGRAO, La tutela della riscossione dei crediti tributari, Cacucci editore, 2012, p. 103.*

In merito alla riscossione dei tributi nei confronti delle società di persone, si veda G. BOLETTTO, *La tutela dei soci di società di persone a fronte delle pretese del Fisco*, in *Tributimpresa*, 2005, p. 1; G. BOLETTTO, *Due diverse ipotesi di responsabilità patrimoniale dei soci di società di persone per debiti di imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, p. 925.

<sup>330</sup> CTP Milano, Sez. I, Sent. n. 70 del 15 febbraio 2012, in *CeRDEF*, "tenuto conto che i soci della società sono C.D.V. per la quota del 80% e il coniuge D.N.L. per la quota del 20% e, pertanto siamo in presenza di società di capitali a base familiare; tenuto conto altresì che C.D.V. oltre a essere amministratore unico è anche il legale rappresentante della società, l'Ufficio chiede di procedere al sequestro conservativo degli immobili di cui risulta proprietaria la società C. Srl, nonché i beni personali dei soci [...] In merito alla richiesta di sequestro conservativo dei beni intestati a C.D.V. al quale è stato notificato il provvedimento in oggetto quale legale rappresentante della società e in proprio, si osserva che trattandosi di società costituita a livello familiare e della quale egli era in sostanza l'amministratore e l'eventuale beneficiario dei proventi delle operazioni evasive poste in essere appare corretta la richiesta avanzata dall'Ufficio. Per quanto riguarda invece la richiesta di sequestro conservativo avanzata dall'Ufficio nei confronti della socia D.N.L., non vi è dimostrazione che la stessa abbia compiuto atti o disposizioni di natura evasiva dai quali possa ricavarne beneficio; pertanto nei confronti della predetta Signora D.N.L. non può essere emesso alcun sequestro conservativo".

Tenuto conto che i soci erano due coniugi e pertanto si era in presenza di società di capitali a base familiare, la Commissione accolse l'istanza di misure cautelari sui beni della società e del solo legale rappresentante.

A mio avviso, ammettendo che ciò sia possibile, l'Agenzia delle entrate potrebbe adottare le misure cautelari nei confronti dei soci solamente per un valore pari alla somma delle imposte sui redditi e relative sanzioni e interessi.

Per quanto riguarda l'Iva, l'Irap e le relative sanzioni e interessi, le misure cautelari potrebbero essere adottabili solamente in capo alla società.

Si può fare un ulteriore esempio.

In seguito alla notifica di un avviso di accertamento nei confronti di una società di capitali estinta o in corso di liquidazione, gli *ex* soci, gli *ex* amministratori e gli *ex* liquidatori potrebbero iniziare a disperdere il proprio patrimonio personale consapevoli che l'ente impositore – qualora sussistano i presupposti – può rifarsi sui beni che questi hanno sottratto alla società durante la liquidazione e nei due anni precedenti<sup>331</sup>.

In merito all'estinzione delle società<sup>332</sup>, qualora questa dovesse avvenire nelle more del processo, credo costituisca un elemento a fondamento del

---

<sup>331</sup> In dottrina cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, VIII ed., 2012, p. 312, "la figura di responsabilità prevista dall'art. 36 (...) ha una funzione in senso lato cautelare dei crediti di imposta vantati dall'erario ai fini delle imposte reddituali nei confronti degli enti soggetti all'irpeg"; A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del Dpr n. 602/73* in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, III Ed., Cedam, 2012, p. 923; S. CAPOLUPO, *Liquidazione soggetti Ires. La responsabilità tributaria dei soci e associati*, in *Il fisco*, 2010, p. 4091; F. ROSSI RAGAZZI, *Liquidazione di società: problematiche civilistiche e fiscali*, in *Il fisco*, 2012, p. 4780; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori, per i debiti fiscali della società*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 359; A. CISSELLO, *Estinzione delle società: responsabilità dei liquidatori ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in *Il fisco*, 2012, p. 4941.

<sup>332</sup> L'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014, il c.d. decreto "semplificazioni fiscali" entrato in vigore il 13 dicembre 2014, prevede che "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro imprese". Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, si veda la Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, "trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che

*fumus* che consentirebbe all'ente impositore di richiedere le misure cautelari – qualora non fossero state richieste precedentemente – sulla base dell'avviso di accertamento.<sup>333</sup>

Ad avviso della dottrina il comportamento processuale assunto dal debitore nel giudizio di merito “normalmente non assume rilievo ai fini della concessione del sequestro fiscale, che prescinde dalla pendenza di una controversia concernente l'an o il *quantum* della pretesa fiscale”.<sup>334</sup>

Tenendo presente che le misure cautelari possono essere richieste in seguito all'instaurazione del processo nel merito, credo che l'ente impositore possa basare la propria istanza anche sul comportamento assunto dal trasgressore nel corso del giudizio di merito, motivandolo nell'istanza.

Invece, nel caso in cui l'istanza venga presentata prima dell'instaurazione del giudizio di merito, credo che il comportamento assunto dalla parte in questo giudizio possa essere introdotto nel giudizio sulle misure cautelari tramite delle memorie.

Secondo la giurisprudenza di merito, il pericolo nel ritardo può sussistere anche sulla base del comportamento assunto dalla convenuta nel processo o sulla mancanza di contestazione dell'istanza cautelare o sulla mancata impugnazione dell'atto impositivo<sup>335</sup>.

---

*hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento”.*

<sup>333</sup> Sull'estinzione delle società, si veda C. GLENDI, *Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, p. 749; C. GLENDI, *Cancellazione-estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2011, p. 512; M. BRUZZONE, *La società si estingue con la cancellazione dal registro delle imprese*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3911; M. BRUZZONE, *Per le Sezioni Unite la cancellazione estingue tutte le società*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1295; A. CISSELLO, *Estinzione della società: problematiche procedurali e responsabilità soci/liquidatori*, in *Il fisco*, 2012, p. 4765; F. RANDAZZO, *Cancellazione della società e successione universale dei soci nei rapporti attivi e passivi*, in *Quotidiano unico Ipsoa*, 17 giugno 2013.

<sup>334</sup> M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435.

<sup>335</sup> Secondo la CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 5 del 16 gennaio 2013 in *Banca Dati Ipsoa*, poiché la convenuta non si costituiva, nonostante la reiterazione della notifica del ricorso ai liquidatori della società, ha ritenuto sussistente il pericolo nel ritardo anche sulla base dell'“atteggiamento processuale latitante”. La CTP



Passando all'esame dell'elemento oggettivo – riguardante non solo l'aspetto quantitativo del patrimonio ma anche la facilità di occultamento o dispersione dello stesso – può essere ravvisato dalla realizzazione di fattispecie fraudolenti<sup>336</sup> quali l'aver portato in deduzione ai fini delle

---

Salerno, Sez. XVIII, Sent. n. 164 del 28 settembre 2001, in *Banca Dati Ipsa*, ha fondato sia il *periculum* che il *fumus* anche sul "comportamento processuale, completamente assente" della parte convenuta. I giudici evidenziano che "parte convenuta è stata del tutto "assente" alla presente vicenda processuale, tenendo, pertanto, un comportamento "omissivo e non collaborativo" idoneo a legittimare vieppiù la ritenuta sussistenza del *fumus* e a testimoniare la probabile assenza di impugnativa degli atti impositivi posti a base dell'istanza in esame".

<sup>336</sup> La CTP Verbania, Sez. I, n. 34 del 15 maggio 2012 in *Banca Dati Ipsa*, ha respinto il reclamo proposto dal contribuente avverso il decreto che aveva disposto l'adozione delle misure cautelari, anche sulla base del fatto che era "intervenuta condanna penale per i reati di usura ed esercizio abusivo dell'attività creditizia"; la CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 71 del 10 maggio 2011, in *Banca Dati Ipsa*, ha accolto l'istanza dell'Ufficio anche sulla base della "condotta spregiudicata e fraudolenta costantemente tenuta, negli anni in contestazione, dal Signor [...] fino a spingersi alla creazione di crediti fittizi, per sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, rilevatrice, quindi, di pericolosità fiscale per le ragioni dell'erario, sì da rendere fondato il timore ch'egli possa porre in essere atti a danno della garanzia del credito vantato dall'agenzia"; CTP Bergamo, Sez. I, Sent. n. 143 del 31 luglio 2013, massima in *CeRDEF*, "non può essere disposto il sequestro conservativo nei confronti del contribuente per il quale, nonostante risulti provato il *fumus boni iuris* costituito dalla presenza di Iva detratta per presunte operazioni inesistenti, l'ente impositore non abbia adeguatamente provato il pericolo di perdita del credito astrattamente vantato"; CTP Ancona, Sent. n. 280 del 7 ottobre 2010, in *CeRDEF*, la Commissione, accogliendo il reclamo avverso il decreto previdenziale che accoglieva l'istanza di adozione di misure cautelari, ha previsto che "l'istanza di adozione di misure cautelari" 14/7/010 dell'Agenzia delle Entrate non sorretta dal *fumus boni iuris* perché quanto in essa esposto ed argomentato non consente una prognosi probabilistica e di verisimiglianza circa il diritto di credito erariale cautelando. Sta di fatto, invero, che quanto addotto dall'Ufficio Finanziario fa riferimento ad operazioni fraudolente per "emissione di fatture soggettivamente inesistenti da parte della S.C. nei confronti della C.C. relativamente ad operazioni intercorse in realtà tra quest'ultima ed i cessionari tedeschi" (cfr. istanza 14/7/010 a pag. 9) ma l'assunto, a tenore degli atti, rimane confinato a ruolo di sospetto e congettura neppure potendosi esso connotare quale indizio [...] Nella concreta fattispecie e fino a prova contraria, che incombeva all'Amministrazione Finanziaria, risulta che la S.C. ha fornito, per vendita e su regolare fatturazione alla C.C., varie autovetture ricevendo da questa il pagamento dei relativi importi di prezzo oltre IVA", CTP Lecce, Sez. I, sentenza n. 326 del 21 giugno 2010, in *CeRDEF*; Nella CTP Treviso, n. 5 del 19 febbraio 2013, in *www.studiomoschetti.com*, "la società si oppone sostenendo la sua estraneità nelle operazioni carosello oggetto delle indagini da parte degli uffici tributari avendo sempre agito correttamente e nella piena legalità, raccogliendo informazioni sui fornitori tramite visite presso le Camere di Commercio, emettendo regolari fatture, pagando l'IVA corrispondente ed effettuando pagamenti ed incassi solo a mezzo

imposte sui redditi e in detrazione ai fini iva delle fatture d'acquisto relative a operazioni inesistenti<sup>337</sup>.

La giurisprudenza ha ritenuto che il *periculum* sussiste in presenza di un c.d. evasore totale<sup>338</sup>.

Per questi soggetti non credo sia scontato che si debbano adottare le misure cautelari.

Pur in presenza di un soggetto privo di partita Iva, un'analisi del *fumus* e del *periculum* potrebbero impedirne l'adozione.

Dal lato del *fumus* potrebbe emergere che il c.d. evasore totale non ha presentato la dichiarazione dei redditi perché era un soggetto non tenuto alla presentazione – per esempio viene ritenuto che un soggetto che per *hobby* costruisce dei manufatti eserciti un'attività imprenditoriale – oppure, dal lato del *periculum* – il soggetto sprovvisto di partita Iva possiede un patrimonio immobiliare nettamente superiore alla pretesa impositiva.

Infine, la giurisprudenza di merito<sup>339</sup> ha ritenuto che non sussiste il *periculum* quando i beni del trasgressore sono già oggetto di pregressi provvedimenti cautelari.

---

*banca. Contesta la ricostruzione delle operazioni fatte dagli ispettori sulle dite fornitrici evidenziando che non compare nulla di illegittimo a carico della società.”* La Commissione, respingendo l'istanza di misure cautelari, osservò che *“l'Ufficio fa un'analisi dettagliata delle operazioni fraudolente commesse dalle società cartiere il cui scopo ultimo era quello di fornire un prodotto molto concorrenziale, evadendo completamente l'IVA, ma non accerta alcuna irregolarità commessa in maniera specifica dalla società limitandosi alla presunzione che il soggetto passivo sapeva od avrebbe dovuto sapere che con l'acquisto partecipava ad un'operazione fraudolenta nei confronti del fisco. In effetti però la merce è stata regolarmente consegnata e pagata, poi rivenduta a prezzi di mercato con margine positivo (vedasi al riguardo l'analisi del perito di parte). Le operazioni sono suffragate anche dai documenti di trasporto e dalle testimonianze dei trasportatori. Non risulta peraltro alcuna prova di un accordo trilatero con l'interposto ed il fornitore comunitario e prova di consapevolezza di commerciare con soggetti fittizi. Si tratta quindi di presunzioni semplici non suffragate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, non sussistendo prova alcuna di un rapporto simulatorio con dette società”*; CTR Umbria, Sez. I, Sent. n. 27 del 13 maggio 2010.

<sup>337</sup> Cfr. CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF*.

<sup>338</sup> CTP Savona, Sez. I, n. 184 del 9 luglio 2007 in *Banca Dati Ipsoa*.

In questo caso, in capo all'ente impositore non vi può essere alcuna perdita della garanzia per il credito vantato, in quanto non sussiste il rischio di atti dispositivi da parte del trasgressore in grado di ledere le proprie garanzie.

#### 4. L'ambito soggettivo di applicazione.

Il primo comma dell'art. 22 prevede che le misure cautelari possono essere adottate nei confronti "del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido"<sup>340</sup>.

---

<sup>339</sup> Cfr. CTP Brescia, Sez. VII, 5 giugno 2013, n. 39, *massima in Banca Dati Ipsoa*, dove i giudici non concedettero il sequestro conservativo in pendenza di giudizio su beni del debitore che erano già stati oggetto di precedente trascrizione ipotecaria. Nella massima viene riportato che "nel caso di specie, l'ente impositore richiedeva con istanza al Giudice tributario le misure cautelari per complessivi 7.658.777,53 euro sui beni di un contribuente che era destinatario di un avviso di accertamento ai fini IRES, IVA ed IRAP per l'anno d'imposta 2008. Tuttavia, essendo i beni predetti già stati oggetto di precedenti trascrizioni ipotecarie, non sussisteva alcun rischio circa eventuali atti dispositivi in grado di ledere la garanzia patrimoniale dell'ente impositore".

In tal senso si veda anche la CTP Genova, Sez. X, 17 dicembre 2013, n. 248, *massima in Banca Dati Ipsoa*. Nella massima viene riportato che "nel caso di specie l'ente impositore si opponeva attraverso reclamo al decreto del Presidente della Ctp per la mancata concessione dell'autorizzazione al sequestro preventivo sui beni di un contribuente per il quale esso aveva notificato distinti avvisi di accertamento per gli anni 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007. L'ente impositore non aveva però considerato, all'atto della richiesta rivolta al Giudice, che i beni del debitore, ancorché di importo esiguo, risultavano già essere stati oggetto di iscrizione di gravami reali e che risultava essere stato notificato anche altro provvedimento cautelare".

<sup>340</sup> A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657, "nella disciplina previgente, l'obbligazione tributaria gravava sul soggetto d'imposta, particolarmente in relazione agli obblighi della dichiarazione, con la conseguenza che ad esso, in quanto trasgressore, si rivolgevano gli stessi provvedimenti sanzionatori e, di riflesso, quelli cautelari. Solo isolatamente, parte della giurisprudenza, aveva coinvolto l'autore della violazione, in qualche caso addirittura indicandolo quale unico responsabile ai fini dei provvedimenti cautelari"; Cfr. *Circ. ministeriale* 10 luglio 1998, n. 180 "i nuovi principi introdotti in materia sanzionatoria dal D.Lgs. n. 472/1997 hanno indubbiamente ampliato il numero dei soggetti nei cui confronti possono essere richieste le misure cautelari"; S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 658, "la legge non dice espressamente se le misure possono essere assunte contestualmente

Al fine di individuare per quali crediti il trasgressore e gli eventuali soggetti obbligati in solido possano essere assoggettati alle misure cautelari, è necessaria una lettura combinata dell'art. 22 con diverse disposizioni contenute nel medesimo decreto.

Quando il trasgressore è uno dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1<sup>341</sup> del D.Lgs. n. 472/1997 e nel caso in cui questo non abbia agito con dolo<sup>342</sup> o colpa grave<sup>343</sup> e non ne abbia tratto diretto vantaggio, è responsabile per una somma non eccedente € 51.645,69<sup>344</sup>.

---

*e per l'intero sia sul patrimonio del trasgressore sia su quello del coobbligato. La presenza della congiunzione "e" (piuttosto che la disgiuntiva "o") sembrerebbe autorizzare la conclusione che le misure possano essere autorizzate sul patrimonio degli uni e degli altri nello stesso tempo ed a garanzia del medesimo credito. Questa considerazione appare rafforzata dal rilievo che nell'art. 11, il trasgressore risponde per la sanzione ed il responsabile per una somma pari alla sanzione irrogata, e che, ai sensi del quarto comma dell'art. 11, solo il pagamento della sanzione da parte dell'autore estingue l'obbligazione, mentre non è previsto alcunché per l'ipotesi inversa. Dunque, ognuna di queste posizioni creditorie potrebbe, in astratto, essere garantita autonomamente. A rafforzare l'esigenza di una garanzia autonoma, ancorché concorrente, potrebbe essere inoltre richiamato il disposto dell'art. 11, settimo comma. Secondo questa disposizione, i soggetti indicati dal primo comma dello stesso art. 11, sono tenuti al pagamento della somma pari alla sanzione irrogata anche dopo la morte dell'autore della violazione. Tale previsione testimonia dell'autonomia delle due obbligazioni e potrebbe autorizzare a ritenere necessaria una garanzia distinta sui beni del trasgressore e dei responsabili".*

<sup>341</sup> Cfr. in dottrina F. BATISTONI FERRARA, *Commento all'art. 11 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 753.

<sup>342</sup> Ai sensi dell'art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, "è dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento".

<sup>343</sup> Ai sensi dell'art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, "la colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo".

<sup>344</sup> BIONDO P., *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 96, "per principio generale, la sanzione tributaria è, infatti, ascrivibile al soggetto che ha commesso o concorso a commettere la violazione, ma, per garantire il fisco dall'insolvenza dell'autore della violazione, alla sua responsabilità si accompagna, ma solo a certe condizioni, la responsabilità solidale del contribuente per una somma pari all'importo della sanzione. Per l'effetto, questi è tenuto a pagare tale importo senza potere previamente escutere il patrimonio del principale responsabile. Il contribuente può,

Pertanto, quando una violazione è stata commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore di una società o ente senza personalità giuridica, nei confronti di questi soggetti – qualora, come detto, non abbiano agito con dolo o colpa grave – non dovrebbero essere adottate misure cautelari per un valore superiore a € 51.645,69.

Invece, nel caso in cui questi soggetti abbiano agito con dolo o colpa grave, le misure cautelari potranno essere adottate nei loro confronti senza alcun limite.

Nella giurisprudenza di merito, dei giudici autorizzarono l'Agenzia delle entrate a iscrivere ipoteca e a procedere a sequestro conservativo di un bene immobile di un dipendente di una Onlus, ritenuto amministratore di fatto della stessa e responsabile in solido con l'associazione<sup>345</sup>.

Un discorso a parte deve essere fatto per gli enti e le società con personalità giuridica.

In questo caso, in deroga al principio di cui all'art. 11 citato, l'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni nella Legge 24 novembre 2003 n. 326, prevede che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".<sup>346</sup>

---

*tuttavia, esercitare l'azione di rivalsa sul proprio amministratore o dipendente, anche se, nei fatti, questa facoltà non è stata frequentemente utilizzata [...] La ratio originaria di tale normativa era, evidentemente, quella di responsabilizzare i managers o gli amministratori delle società dissuadendoli dal porre in essere comportamenti in violazione delle leggi tributarie. Essi, infatti, non solo rispondevano alla conclusione del procedimento con i propri beni ma, erano altresì soggetti alle misure cautelari".*

<sup>345</sup> CTR Lombardia, Sez. XXXVI, 22 gennaio 2014, n. 316, in *CeRDEF*.

<sup>346</sup> Cfr. in dottrina F. BATISTONI FERRARA, *Commento all'art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 809; R. MICELI, *Diritto tributario* a cura di Augusto Fantozzi, IV edizione, Utet, 2012, p. 934 secondo cui "la disciplina sanzionatoria amministrativa attuale, nella sua più recente evoluzione, prevede che le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica siano esclusivamente a carico della persona giuridica e che in tali casi si applichino le disposizioni di cui al d.lg. n. 472/1997 in quanto compatibili. In base a questa disciplina tutti i soggetti dotati di personalità giuridica sono direttamente

Pertanto, poiché questa norma ha ristretto l'ambito soggettivo di applicabilità dell'art. 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472<sup>347</sup>,

---

*responsabili delle sanzioni amministrative; nel caso, invece, di soggetti non dotati di personalità giuridica la sanzione resta riferibile esclusivamente al trasgressore persona fisica e si applica il meccanismo della responsabilità solidale con il beneficio della violazione previsto dall'art. 11".*

Si veda anche A. LANZI – P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, III ed., Cedam, 2005, p. 12, secondo cui "corollario di tale novella è la sostanziale archiviazione, nell'ambito dell'illecito amministrativo, del principio di origine penalistica "societas delinquere non potest", che esprime la necessità di imputare gli illeciti esclusivamente a persone fisiche (...) In ogni caso, attualmente il principio "societas delinquere non potest" si può ritenere, di fatto, superato, atteso che esso continua ad operare esclusivamente con riferimento al settore residuale rappresentato dagli illeciti tributari concernenti il rapporto fiscale di enti privi di personalità giuridica, sicché ne restano esclusi gli illeciti che riguardano gli enti collettivi principali, che cioè rivestono il maggior interesse dal punto di vista economico, e cioè la società di capitali". Sull'argomento si veda anche F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 259.

In merito alla vecchia disciplina, si veda B. BELLE', *Pena pecuniaria direttamente irrogata ad ente fornito di personalità giuridica e responsabilità del suo rappresentante*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1993, p. 1141.

<sup>347</sup> Cfr. F. PICCIAREDDA, *La responsabilità sanzionatoria tributaria degli amministratori di società*, in *Saggi di diritto commerciale interno e comparato*, a cura di Matera P. e Sbarbaro F.M., Eurolink, 2012, p. 126 per una disamina sull'evoluzione normativa della responsabilità degli amministratori. L'Autore evidenzia come "il sistema delle sanzioni amministrative tributarie, nella sua configurazione attuale, è il risultato di una evoluzione normativa sviluppatasi nell'arco di quasi un secolo. Prendendo le mosse da un sistema fondato sulla sostanziale irrilevanza dell'elemento soggettivo, ai fini della punibilità dell'illecito, il pensiero giuridico e la produzione legislativa sono giunti ad elaborare un sistema di norme ispirato e fondato sui principi generali del diritto punitivo; in questo contesto (ed in contrasto con esso, [...]) si colloca la regola che sancisce la punibilità in via diretta ed immediata dei soggetti collettivi aventi personalità giuridica". Dello stesso Autore si veda, F. PICCIAREDDA, *Il regime sanzionatorio tributario concernente gli amministratori di società*, in *Liber Amicorum per Angelo Luminoso. Contratto e mercato. Tomo I: Parte generale. Il mercato e le regole. Persone famiglia e successioni. Diritti reali. Obbligazioni*, I, 2013, p. 1087. Relativamente ai dubbi di costituzionalità, per violazione del principio di uguaglianza e di pari trattamento tra gli enti collettivi personificati e quelli che non possiedono simile requisito, lo stesso Autore sostiene che "si dovrebbe probabilmente prendere ispirazione dalle scelte compiute da altri ordinamenti giuridici europei, che hanno abbandonato la concezione "antropomorfica" dell'illecito amministrativo". Sull'evoluzione della disciplina si veda anche P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Giuffrè, 2007, p. 416; M. MICCINESI, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Tabet G. (a cura di), G. Giappichelli editore, 2000, p. 37 e B. SANTAMARIA, *Diritto tributario – Parte generale*, Giuffrè, 2011, p. 300. Per una visione complessiva del sistema sanzionatorio tributario prima della riforma del 2003 si veda F. BATISTONI FERRARA, *Le sanzioni tributarie*

l'amministrazione finanziaria non può procedere all'irrogazione della sanzione all'amministratore legale che ha commesso o concorso a commettere la violazione facente capo all'ente o alla società con personalità giuridica<sup>348</sup>.

La dottrina ha posto in evidenza che creando due sistemi paralleli è sorto il problema – in merito ai soggetti muniti di personalità giuridica – di individuare nei confronti di chi possano essere adottate le misure cautelari.

Difatti, mentre l'art. 22 prevede che le misure cautelari possono essere adottate nei confronti del trasgressore, l'art. 7 del D.L. n. 269/2003 prevede che della sanzione tributaria risponda esclusivamente la società.

Pertanto, parrebbe che nei confronti della società non possa essere adottata alcuna misura cautelare, in quanto non è chiamato a rispondere della propria infrazione.

---

*nell'esperienza europea*, Adriano Di Pietro (a cura di), Giuffrè editore, 2001, p. 143.

<sup>348</sup> Relativamente ai profili di incostituzionalità della norma si veda F. BATISTONI FERRARA, *Commento all'art. 7 del D.L. n. 269/2003*, in Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Accertamento e sanzioni, Cedam, 2011, p. 809 *"In dottrina è stata prospettata, innanzi tutto, l'incostituzionalità della norma in esame con riferimento all'art. 3 Cost., per aver essa creato una disparità di trattamento, non razionalmente giustificabile, tra gli amministratori delle società di capitali, che in base a quanto stabilito dalla norma in esame non sono più chiamati a rispondere delle sanzioni relative al rapporto fiscale della società, né in via principale, né in via di regresso – e sia pure con i richiamati limiti previsti dall'art. 5 del d.lgs. n. 472 – e gli amministratori delle società di persone, che continuano, invece, ad essere responsabili per le sanzioni sia in via principale che in via di regresso"*. Su questo tema si veda anche F. BATISTONI FERRARA, *Dubbi di incostituzionalità sull'applicazione delle sanzioni all'ente o al legale rappresentante*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2007, p. 75. Per quanto concerne la responsabilità penale degli amministratori di società e i rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo si veda F. PICCIAREDDA, *La responsabilità sanzionatoria tributaria degli amministratori di società*, in *Saggi di diritto commerciale interno e comparato*, a cura di Matera P. e Sbarbaro F.M., Eurolink, 2012, p. 126, dove l'Autore evidenzia, con riferimento al principio di specialità, che mentre *"gli amministratori di persone giuridiche, (...), potrebbero essere puniti solo in forza della norma penale, senza possibilità alcuna di subire anche la sanzione amministrativa, comminata solo e soltanto alla persona giuridica"*, *"gli amministratori di enti collettivi in genere, invece, rimarrebbero esposti tanto alla responsabilità penale quanto, in via di regresso, alla responsabilità amministrativa per le sanzioni"*.

In dottrina è stato affermato che “tale via non può essere perseguita dall’interprete, nonostante il dato normativo sembri condurre a tale conclusione. Il prezzo della scelta sarebbe, infatti, quello di privare la normativa tributaria di una misura cautelare nei confronti dei contribuenti più strutturati”.<sup>349</sup>

Per questo motivo è stato ritenuto che l’ente impositore possa adottare le misure cautelari nei confronti del soggetto obbligato al pagamento della sanzione.<sup>350</sup>

A mio avviso, poiché la società o ente munito di personalità giuridica è responsabile della sanzione amministrativa, nei confronti di questa potranno essere adottate le misure cautelari.

Poiché la sanzione non si trasmette agli eredi<sup>351</sup>, le misure cautelari adottate nei confronti dei beni del soggetto deceduto dovrebbero perdere di efficacia.

---

<sup>349</sup> P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 96.

<sup>350</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 132., “pertanto, il principio della responsabilità personale dell’autore della violazione è rimasto in vigore solo per gli enti collettivi privi di personalità giuridica, in tutti gli altri casi l’illecito viene riferito all’ente che se ne avvantaggia e non al rappresentante che lo commette. Ciò ha comportato ripercussioni anche sul piano delle misure cautelari applicabili a tutela del credito sanzionatorio. Ed infatti, nel caso di violazioni commesse da società, il trasgressore nei cui confronti si possono applicare le misure cautelari di cui all’art. 22 è l’amministratore, ma il soggetto obbligato al pagamento della sanzione è esclusivamente la società. Pertanto, si potrebbe arrivare all’assurda conclusione che il credito sanzionatorio resterebbe privo di tutela cautelare, proprio nei confronti di quei contribuenti dotati di una più alta capacità economica e ad alto rischio di evasione. Riteniamo, comunque, praticabile una interpretazione che consenta all’Amministrazione di applicare le misure cautelari nei confronti del soggetto obbligato al pagamento della sanzione, cioè la società o l’ente con personalità giuridica, anche se il trasgressore è il rappresentante legale”.

<sup>351</sup> Cfr. A. PODDIGHE, *Commento all’art. 8 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 743; F. PICCIAREDDA, *Profili di illegittimità costituzionale in tema di solidarietà degli eredi nella successione nel debito d’imposta*, in *Rivista dir. fin. e sc. fin.*, 1978, II, p. 40 ss. In merito all’ipotesi di morte del ricorrente e al trasferimento *mortis causa* della legittimazione processuale agli eredi si veda B. BELLE’, *Il processo tributario con pluralità di parti*, G. Giappichelli Editore, 2002, p. 108.



L'art. 9<sup>352</sup> del D.Lgs. n. 472/1997, prevede che “quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta”.

In questo caso l'ente impositore potrà richiedere l'adozione di misure cautelari per ciascun trasgressore.

Difatti, ognuno di questi risponde autonomamente per la sanzione irrogata nei propri confronti<sup>353</sup>.

La seconda parte dell'art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997 dispone che “quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso”.

Poiché in quest'altro caso la sanzione è unica non credo che l'ente impositore debba per forza adottare le misure cautelari solamente nei confronti di uno degli obbligati in solido.

Credo che l'unico limite cui debba soggiacere riguardi il valore dei beni da sottoporre a sequestro o da ipotecare.

Per esempio, ipotizzando che la sanzione irrogata ammonti a € 100.000,00 l'ente impositore potrebbe iscrivere ipoteca per questo ammontare su un bene immobile di uno degli obbligati in solido; oppure potrebbe iscrivere ipoteca per € 60.000,00 su un bene immobile di uno degli obbligati in solido e adottare il sequestro conservativo per un importo pari a € 40.000,00 sui beni di un altro obbligato in solido.

L'art. 10 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che “chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale”.

---

<sup>352</sup> Cfr. in dottrina V. NUCERA, *Commento all'art. 9 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 744.

<sup>353</sup> In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare del 15 febbraio 2010, la quale afferma che “può accadere, pertanto, che l'adozione di misure cautelari si reputi necessaria nei riguardi dell'uno e non dell'altro”.

Poiché l'autore mediato "risponde in luogo" dell'autore materiale, mi pare che le misure cautelari possano essere adottate solamente nei confronti del primo.

Per esempio, nel caso in cui un professionista dovesse indurre incolpevolmente in errore un cliente a compiere un illecito, nei confronti del professionista potrebbero essere adottate le misure cautelari relativamente ai crediti per sanzioni mentre nei confronti del cliente dovrebbero essere adottate le misure cautelari solamente per quanto riguarda gli eventuali crediti per tributi e interessi.

L'art. 14<sup>354</sup> del D.Lgs. n. 472/1997, rubricato "cessione di azienda" prevede la responsabilità in solido del cessionario per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

Poiché la norma prevede la responsabilità in solido del cedente e del cessionario, l'ente impositore può adottare le misure cautelari nei confronti di entrambi i soggetti per un importo sufficiente a garantire il credito vantato.

A differenza delle norme in precedenza esaminate, in questo caso il legislatore fa riferimento non solo alle sanzioni, ma anche all'imposta.

Poiché il cessionario è responsabile in solido "entro i limiti di valore dell'azienda o del ramo d'azienda", qualora l'ente impositore volesse adottare una misura cautelare nei confronti del cessionario, dovrà limitarlo a tale valore.

Non credo che per via di questa limitazione l'ente impositore non possa adottare misure cautelari per un importo maggiore rispetto al valore dell'azienda o del ramo d'azienda ceduto.

Per esempio, nel caso in cui un'impresa ceda un ramo d'azienda pari a € 1.000.000,00 e in seguito un ente impositore voglia adottare una misura

---

<sup>354</sup> Cfr. in dottrina B. BELLE', *Commento all'art. 14 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 766.

cautelare per un importo pari a € 1.500.000,00, potrebbe adottare un sequestro conservativo per un valore pari a € 1.000.000,00 nei confronti del cessionario e un ulteriore sequestro conservativo pari a € 500.000,00 nei confronti del cessionario che ben potrebbe possedere altri beni o altri rami d'azienda.

Sebbene questa norma preveda il “beneficio della preventiva escussione del cedente”, non credo possa comportare una limitazione nell'adozione delle misure cautelari nei confronti del cessionario in luogo del cedente.

Difatti, questo beneficio riguarda la fase esecutiva, non la possibilità di adottare misure cautelari.

Poiché la norma fa riferimento solamente all'imposta e alle sanzioni, la cessionaria non dovrebbe essere responsabile in solido per altre somme, quali per esempio gli interessi.

Infine, questa limitazione non opera nel caso in cui “la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato dei singoli beni”<sup>355</sup>.

L'art. 15<sup>356</sup> del D.Lgs. n. 472/1997 prevede al primo comma che “la società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni”.

Quindi, nel caso di trasformazione<sup>357</sup>, le misure cautelari potranno essere adottate senza alcuna limitazione nei confronti della società o ente trasformato.

Nel caso in cui una società si trasformi da società di capitali (per esempio società per azioni o società a responsabilità limitata) a società di persone,

---

<sup>355</sup> Ai sensi dell'art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997, “la frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante”.

<sup>356</sup> Cfr. in dottrina B. BELLE', *Commento all'art. 15 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 769.

<sup>357</sup> Cfr. F. PICCIAREDDA, *Profili tributari della trasformazione societaria (nell'ambito delle operazioni straordinarie) a seguito del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n.6. Le imposte sui redditi*, in *Il nuovo diritto societario*, a cura di M. de Tilla – G. Alpa – S. Patti, Roma, 2003, p.545 ss.

presumo che l'ente impositore potrà adottare le misure cautelari anche nei confronti dei beni di proprietà dei soci illimitatamente responsabili.

Nel caso opposto, in cui una società di persone (per esempio una società in nome collettivo) dovesse trasformarsi in una società di capitali, le misure cautelari dovrebbero essere adottate nei confronti dei soci che prima erano illimitatamente responsabili, con riferimento ai debiti relativi al periodo d'imposta antecedente alla trasformazione.

Nel caso della fusione<sup>358</sup>, l'ente impositore potrà adottare le misure cautelari nei confronti di tutte le società che si fondono.

In una pronuncia di merito, dei giudici hanno ritenuto “illegittima la richiesta di misure cautelari ai sensi dell'art. 22 d.lgs. 472/1997 qualora il p.v.c. emesso a conclusione della verifica sia stato notificato alla sola società incorporata e non all'incorporante che subirebbe il sequestro”<sup>359</sup>.

Nel caso della scissione il discorso si fa più complesso.

L'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che “nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto”.

L'art. 173, comma 13, del D.P.R. 22 dicembre 1986, nel prevedere che i controlli e gli accertamenti nel caso di scissione totale siano svolti nei confronti della beneficiaria appositamente designata – e se la designazione di questa è omessa nei confronti della beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione – dispone che “le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possano essere adottati i

---

<sup>358</sup> In ambito civilistico, si veda G. RACUGNO, *La fusione di società cooperative*, in *Riv. delle società*, 2012, p. 346. Relativamente alla natura giuridica della scissione e le due tesi che si contrappongono, la “teoria estintivo-constitutiva” che vede nella scissione un trasferimento di beni e rapporti giuridici e la “teoria modificativa” la quale considera la scissione, così come la fusione, una semplice modifica del contratto sociale, si veda A. PICCIAU, *Scissione di società e trasferimento d'azienda*, in *Rivista delle società*, 1995, p. 1189.

<sup>359</sup> Massima della CTP Piacenza, Sez. II, Sentenza 15 marzo 2013, n. 58, in *Massimario Emilia Romagna*, 2013, p. 117.

provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le società coobligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza oneri di avviso o di altri adempimenti per l'Amministrazione".<sup>360</sup>

Il dato testuale sopra riportato mi sembra che dia la possibilità all'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento unicamente in capo alla società beneficiaria designata, tenendo "all'oscuro" le altre beneficiarie e in seguito procedere all'eventuale riscossione e adozione di provvedimenti cautelari in capo a tutte queste.<sup>361</sup>

Se così fosse, non consentire a tutte le beneficiarie di impugnare l'atto impositivo notificato alla beneficiaria designata che avrà indubbiamente dei riflessi nei confronti anche di queste, violerebbe il diritto di difesa consacrato nell'art. 24 della Costituzione nonché l'art. 53 della Costituzione per quanto concerne le sole imposte in quanto, così facendo, si rischierebbe di richiedere a una società che ha ricevuta una minima parte del patrimonio della scissa l'intero adempimento (o l'adozione delle misure cautelari solamente nei confronti di questa) semplicemente perché quest'ultima, magari, nel corso degli anni è riuscita a produrre e ad accantonare utili incrementando il proprio patrimonio sociale e non avendo poi questa la possibilità di rivalersi sulle altre beneficiarie.

Tutto ciò mi pare ancor più grave se si tiene conto che in materia tributaria ai sensi non solo dell'art. 173 c. 3 del Tuir ma anche dell'art. 15

---

<sup>360</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, II ed., 2009, Giuffrè, p. 263 "Si fa osservare, peraltro, che gli accertamenti e i controlli (...) sono effettuati dall'ufficio territorialmente competente, individuato con riferimento alla sede della società scissa ovvero della società designata in caso di scissione totale; a loro volta, le altre società beneficiarie rispondono dell'adempimento degli obblighi tributari, delle sanzioni e degli interessi in solido con la scissa o con la società designata". In ambito civilistico, si veda G. RACUGNO, *Il procedimento di scissione*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2011, p. 11.

<sup>361</sup> Poiché la norma parla espressamente di "sanzioni pecuniarie" credo sia pacifica l'esclusione del trasferimento delle sanzioni accessorie irrogate nei confronti della scissa alle beneficiarie. In merito alle sanzioni accessorie si veda A. PODDIGHE, *Commento all'art. 21 del D.Lgs. n. 472/97*, in Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Accertamento e sanzioni, Cedam, 2011, p. 787.

del D.Lgs. 472/97<sup>362</sup> si ritiene che la responsabilità non sia limitata alla quota attribuita a ogni singola beneficiaria.

Tale limitazione non si riscontra in materia civilistica dove, ai sensi dell'art. 2506-quater c. 3, le beneficiarie sono responsabili limitatamente alla propria quota acquisita dalla scissa<sup>363</sup>.

---

<sup>362</sup> Sull'argomento si veda B. BELLE', *Commento all'art. 15 del D.Lgs. n. 472/97*, in Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Accertamento e sanzioni, Cedam, 2011, p. 769. L'Autore, nel commentare l'articolo in questione, afferma che *"il 2° comma prevede che nei casi di scissione anche parziale di società o enti, ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto. In altri termini, la scissione di una società, avvenuta mediante trasferimento dell'intero suo patrimonio a più società preesistenti o di nuova costituzione e contestuale assegnazione delle loro azioni o quote ai soci della prima, ovvero mediante trasferimento di parte del suo patrimonio a una o più società, preesistenti o di nuova costituzione e contestuale assegnazione delle loro azioni o quote ai soci della prima, comporta una responsabilità solidale delle società (sia scisse che beneficiarie) per le violazioni commesse prima della scissione, in conformità, del resto, a quanto stabilito dall'art. 2506 quater c.c., ma senza i limiti ivi previsti (relativi al valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto)"*.

In tal senso si veda anche G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il codice delle sanzioni tributarie*, Giuffrè editore, 1999, secondo cui l'art. 15 avrebbe la portata di norma derogatoria all'art. 2506 quater e pertanto configurerebbe una responsabilità solidale svincolata dal limite del valore effettivo del patrimonio netto.

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Ottava edizione riveduta, 2012, pag. 314, *"l'art. 15 del decreto 472/1997, che in ipotesi di scissione anche parziale contempla l'insorgere di una obbligazione solidale paritaria in capo a ciascuna società od ente nel pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto"*.

<sup>363</sup> Secondo L. DEL FEDERICO, *Commento all'art. 15 del D.Lgs. 472/97*, Moschetti F. – Tosi L (a cura di), in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Cedam, p. 489, *"emerge prima facie un'apparente difformità dell'art. 2504 decies [oggi 2504 quater] c.c. (...). Tuttavia, in ragione dei canoni dell'interpretazione adeguatrice e della coerenza sistematica la questione sembrerebbe risolvibile nel senso che anche la solidarietà per le sanzioni tributarie debba incontrare l'ordinario limite codicistico. Invero la legge delega, alla lettera c), si limitava alla "previsione di obbligazione solidale a carico della persona fisica, società o ente, con o senza personalità giuridica, che si giova o sul cui patrimonio si riflettono gli effetti economici della violazione, anche con riferimento ai casi di cessione d'azienda, trasformazione, fusione, scissione di società o enti. Quindi per un verso non si riscontrano specifiche deroghe alla disciplina codicistica della fusione, della trasformazione e della scissione, e per altro verso la solidarietà ha quale limite il vantaggio economico della violazione per il coobbligato. Conseguentemente a fronte della laconica formulazione dell'art. 15, comma 2, è proprio il peculiare requisito del vantaggio economico (che giustifica*

Pertanto, credo sia necessario coinvolgere tutte le società beneficiarie e non solo quella designata dall'atto di scissione nell'eventuale attività accertativa riferita alla scissa.

Poiché la situazione sostanziale coinvolge tutte le beneficiarie, ciò potrebbe avvenire notificando l'atto impositivo a tutte queste – ciò non dovrebbe essere neppure complesso visto che tutte le beneficiarie risultano indicate nell'atto di scissione – instaurando poi un litisconsorzio necessario oppure consentendo alle società beneficiarie diverse da quella designata di sostenere le ragioni di quest'ultima attraverso un intervento adesivo dipendente.<sup>364</sup>

---

*razionalmente la coobbligazione) a rendere preferibile l'interpretazione che, armonizzando l'art. 15, comma 2, con l'art. 2504 decies [oggi 2504 quater], limita la responsabilità solidale al valore effettivo del patrimonio netto". Secondo G. BELLAGAMBA – G. CARITI, Il sistema sanzionatorio tributario, Giuffrè editore, 2007, p. 424, "a nostro avviso, alla stregua dei criteri generali d'interpretazione della legge (art. 12 delle preleggi al codice civile), non può che attribuirsi alla norma dell'art. 15 il significato di una norma che deroga, sul punto in questione, alla norma generale dell'art. 2506-quater: e ciò anche in considerazione che, trattandosi della disciplina delle obbligazioni relative a sanzioni tributarie, la presumibile intenzione del legislatore è stata quella di rafforzare la garanzia del loro adempimento".*

<sup>364</sup> *"nulla si oppone a che si possa esperire nel processo tributario un intervento adesivo dipendente (o ad adiuvandum) e che pertanto possa senz'altro intervenire chi abbia un interesse a sostenere le ragioni di una delle parti", F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', Diritto tributario processuale, IV ed., Cedam, 2011, p. 67. Inoltre si veda B. BELLE', Il processo tributario con pluralità di parti, G. Giappichelli Editore, 2002, p. 61, secondo cui "legittimato ad intervenire adesivamente è chi ha un interesse a sostenere le ragioni di una delle parti; tale interesse deve avere carattere giuridico e deve necessariamente discendere dalla struttura dei rapporti intercorrenti con le parti principali, rimanendo escluso che si possa trattare di un mero interesse di fatto".*

*Si veda anche B. BELLE', Intervento "ad adiuvandum" ed interessi collettivi nel processo tributario, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2004, p. 765.*

*Un'altra strada si potrebbe percorrere attraverso l'art. 19 c. 3 del D.Lgs. 546/92 il quale prevede, nel caso di omessa o irrituale notifica di un atto di accertamento, la possibilità di impugnare il successivo atto della riscossione deducendo anche i vizi riferibili all'atto prodromico non notificato.*

*In dottrina cfr. R. SCHIAVOLIN, Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 in Consolo – Glendi (a cura di), Commentario breve alle leggi del processo tributario, III Ed., Cedam, 2012, p. 265, "si ritiene (...) che questa regola dia la facoltà al ricorrente, qualora sia mancata la doverosa notifica di un atto impugnabile presupposto di quello notificatogli, di scegliere se chiedere l'annullamento di quest'ultimo per tale violazione, ovvero domandare una decisione sull'illegittimità della pretesa fiscale espressa nel medesimo: la seconda opzione può convenire*

La giurisprudenza ha affrontato un caso<sup>365</sup> in cui una società lamentava la propria estraneità a degli avvisi di accertamento emessi nei confronti di una società dalla quale si era scissa e pertanto riteneva di essere estranea al rapporto tributario e che nessuna misura cautelare potesse essere adottata nei suoi confronti.

La Commissione investita della controversia osservò che in virtù “dell’art. 2056 quater, 3° comma, c.c., la società risulta obbligata in via solidale, sia pure nei limiti del patrimonio netto assegnato o rimasto, dell’obbligo tributario insoddisfatto dalla società scissa” e “poiché nella specie vertesi in tema di procedimento cautelare, in base al chiaro disposto dell’art. 22, 1° comma, D.Lgs. n. 472/1997, il provvedimento cautelare può essere richiesto e concesso, non solo sui beni del trasgressore, ma anche su quelli dei soggetti obbligati in solido, che, pertanto, rivestono piena legittimazione passiva nel rapporto cautelare tributario. Quindi anche l’attuale reclamante, indipendentemente dalla preventiva escussione della debitrice principale, risulta assoggettabile al sequestro conservativo in questione, proprio in prospettiva di fornire all’Ufficio procedente una garanzia patrimoniale sollecita ed efficace”.

---

*quando l’Amministrazione finanziaria sia ancora in termini per notificare entrambi gli atti ed il contribuente ritenga perciò preferibile contestare subito il merito di tale pretesa, anziché attendere la corretta attuazione del procedimento”.*

In dottrina, per quanto riguarda “la tutela del contribuente nei casi di pignoramento inatteso, nei casi un cui, cioè, il contribuente si trovi a subire un pignoramento senza aver previamente ricevuto il titolo esecutivo, oppure per un credito che non esiste più perché magari già soddisfatto da un coobbligato in solido”, si veda G. BOLETTTO, *Pignoramento “inatteso” e tutela del contribuente*, in V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, 2011, Cedam, p. 475.

Inoltre, per quanto concerne la tutela del contribuente che abbia subito il pignoramento dell’agente della riscossione senza che gli sia stato preventivamente notificato il ruolo, si veda F. RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2745.

Si veda anche B. BELLE’, *E’ nullo l’avviso di mora non preceduto dalla notificazione di atto autonomamente impugnabile*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 1717.

<sup>365</sup> CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 72 del 4 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsoa*.



L'art. 6<sup>366</sup> del D.Lgs. n. 472/1997 prevede diverse "cause di non punibilità" quali l'errore di diritto derivante da ignoranza inevitabile della legge tributaria e l'imputabilità a un terzo del mancato pagamento del tributo.

Anche la L. n. 212/2000 prevede delle cause di non punibilità.

All'art. 6, comma 5 *bis*, prevede che le violazioni formali che non incidono sul debito d'imposta non sono punibili.

L'art. 10 prevede che non possono essere irrogate sanzioni al contribuente qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima.

L'art. 11, comma 3, prevede che "limitatamente alla questione in oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria" nel termine di 120 giorni dalla presentazione dell'interpello.

Qualora il giudice cautelare dovesse ravvisare una delle cause di non punibilità previste dall'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 o da uno degli articoli richiamati dello Statuto dei diritti del contribuente non dovrebbe consentire l'adozione di misure cautelari per le sanzioni amministrative.

Per esempio, nel caso in cui un soggetto incaricato dal contribuente alla tenuta della contabilità e dei connessi adempimenti fiscali non presenti le dichiarazioni ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi appropriandosi a proprio vantaggio del denaro ricevuto per i pagamenti dei tributi, il giudice cautelare non dovrebbe adottare le misure cautelari nei confronti del contribuente per quanto riguarda le sanzioni amministrative<sup>367</sup>.

---

<sup>366</sup> Cfr. M. F. BONTA', *Commento all'art. 6 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 739.

<sup>367</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 23 gennaio 2004, n. 1198, in *Boll. Trib.*, 2004, p. 635 e in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, p. 681, dove i giudici hanno escluso la colpevolezza del contribuente in ordine alla sanzione amministrativa tributaria applicabile in caso di omesso versamento dell'imposta causato dal comportamento fraudolento assunto dal soggetto incaricato alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

La giurisprudenza di merito<sup>368</sup> ha affrontato un caso in cui la parte convenuta richiedeva al giudice di respingere l'istanza di adozione delle misure cautelari prodotta dall'Agenzia delle entrate in quanto le dichiarazioni dei redditi compilate non furono inviate telematicamente dal professionista depositario delle scritture contabili che fu denunciato alla Procura delle Repubblica.

I giudici non accolsero le doglianze del convenuto in quanto "stante la vaga disponibilità enunciativa del patrocinante della parte interessata non accompagnata [...] dalla precisazione della eventualmente statuita inapplicabilità delle sanzioni amministrative per inosservanza di adempimenti fiscali dipesa unicamente dal comportamento fraudolento del commercialista".

In seguito alla riforma operata nel 2008, la possibilità di adottare le misure cautelari è stata estesa anche ai tributi e agli interessi.

Per quanto riguarda questi crediti, al fine di individuare quali soggetti possono essere i destinatari delle misure cautelari, in alcuni casi bisogna far riferimento a norme diverse da quelle in precedenza richiamate.

Una prima distinzione può essere fatta tra gli enti e le società prive di personalità giuridica e gli enti e le società con personalità giuridica.

Nel caso di enti e società prive di personalità giuridica, per esempio, una società in nome collettivo, poiché i soci sono responsabili illimitatamente per le obbligazioni contratte dalla società, anche in capo a questi l'ente dovrebbe poter adottare le misure cautelari.

Per esempio, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate dovesse notificare un avviso di accertamento in materia di Irap e Iva in capo alla società in nome collettivo, potrebbe iscrivere ipoteca sugli immobili dei soci.

Un discorso a parte però deve essere fatto per quanto riguarda le società in accomandita semplice.

In queste società si distinguono i soci accomandatari dai soci accomandanti in quanto i primi sono responsabili per le obbligazioni

---

Recentemente, si veda la CTP Milano, Sez. III, 19 dicembre 2013, n. 379, massima in *Banca Dati Ipsosa*.

<sup>368</sup> CTR Puglia, sentenza del 22 maggio 2007, n. 28, in *CeRDEF*.

sociali illimitatamente mentre i secondi sono responsabili per le obbligazioni sociali limitatamente alla propria quota sociale.

Per esempio, se l'«Agenzia delle entrate notifica un avviso di accertamento pari a € 100.000 e un socio accomandante è titolare di una quota sociale pari a € 5.000, in capo alla società e in capo ai soci accomandatari potranno essere adottate delle misure cautelari per un valore complessivo pari a € 100.000 mentre in capo al socio accomandante potranno essere adottate misure cautelari nel limite di € 5.000.

Ad avviso della giurisprudenza di merito le misure cautelari possono essere disposte sui beni personali del socio accomandatario qualora i beni della società destinataria dell'atto impositivo risultino insufficiente rispetto al valore della pretesa<sup>369</sup>.

Viceversa, non possono essere adottate misure cautelari eccedenti il valore della quota sociale, nei confronti dei soci accomandanti<sup>370</sup>.

Nel caso di enti e società con personalità giuridica, invece, poiché per le obbligazioni sociali risponde unicamente la società con il proprio patrimonio, l'ente impositore potrà adottare le misure cautelari solamente in capo alla società.

A differenza delle sanzioni amministrative, gli eredi subentrano al *de cuius* quali soggetti passivi tenuti in solido dell'Irpef dovuta per i presupposti d'imposta realizzati dal *de cuius*.

Pertanto, in capo agli eredi dovrebbero poter essere adottate le misure cautelari qualora, per esempio, fosse stato emesso un avviso di accertamento in capo al soggetto poi deceduto.

---

<sup>369</sup> Cfr. CTR Valle d'Aosta, Sez. II, 13 marzo 2013, n. 7, massima in *Banca Dati Ipsoa*, dove il giudice accolse l'adozione delle misure cautelari in capo al socio accomandatario, vita l'esiguità del patrimonio sociale. In tal senso, si veda anche la CTR Valle d'Aosta, Sez. III, 5 marzo 2013, n. 140, in *Notariato*, 2013, p. 557.

<sup>370</sup> Secondo la CTP Genova, Sez. V, n. 3 del 6 febbraio 2007 in *Banca Dati Ipsoa*, «sulle quote di beni immobili di proprietà di soci accomodanti non sembra possa iscriversi ipoteca in quanto nella società in accomandita semplice i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita (ex art. 2313, comma 1, ultima parte, c.c.)».

## 5. I beni oggetto della garanzia.

L'art. 22 si discosta notevolmente dalla disciplina previgente per quanto riguarda i beni oggetto della garanzia.

Mentre l'attuale formulazione prevede l'ipoteca e il sequestro conservativo senza indicare espressamente alcun limite<sup>371</sup>, la previgente disposizione, contenuta nella L. n. 4 del 1929, consentiva unicamente il sequestro dei beni mobili e l'ipoteca dei beni immobili.

Ulteriore differenza, rispetto al passato, è la possibilità di sequestrare l'azienda come complesso unitario.

La possibilità di sequestrare l'azienda, configura anche una differenza con il codice di procedura civile dove è previsto solamente il sequestro giudiziario (e non conservativo) dell'azienda.

Pertanto, possono essere oggetto di ipoteca, oltre ai beni immobili, i diritti, le rendite e tutti gli altri beni (navi aeromobili e autoveicoli) indicati nell'art. 2810 c.c.<sup>372</sup>.

Ai sensi dell'art. 671 c.p.c. possono essere oggetto di sequestro conservativo i beni mobili o immobili del debitore, le somme o le cose a lui dovute, nei limiti in cui la legge ne ammette il pignoramento.

---

<sup>371</sup> CTP Cagliari, Sez. I, n. 248 del 12 giugno 2001, in *Banca Dati Ipsos*, "verificata la sussistenza dei presupposti dell'azione cautelare, deve peraltro soggiungersi, con riferimento alle specifiche eccezioni sollevate dai resistenti riguardo ai beni sui quali l'Ufficio ha domandato di iscrivere ipoteca, innanzitutto, che in ossequio al principio di specialità stabilito dall'art. 2809 c.c. essi possono ricomprendere la sola area fabbricabile di mq. 172 descritta nella nota di trascrizione di atto pubblico di compravendita prodotta dal ricorrente, con esclusione dei "sovrastanti fabbricati già costruiti e da costruire" indicati in domanda, stante l'assoluta indeterminatezza della relativa richiesta; e in secondo luogo, che, risultando l'area anzidetta acquistata dal ... in regime di comunione legale, e non potendosi le obbligazioni nei confronti dell'Amministrazione a titolo di imposta e interessi (e tanto meno quelle che hanno titolo nelle sanzioni) considerarsi contratte nell'evidente, diretto interesse della famiglia (v. art. 186 c.c.), la giuridica responsabilità del ricorrente, quale creditore particolare di uno dei coniugi, di soddisfarsi in via sussidiaria sui beni della comunione, è limitato al valore corrispondente alla quota del coniuge obbligato ... (v. art. 189 c.c.)".

<sup>372</sup> Cfr. C.M. 10 luglio 1998, n. 180.

Inoltre, come espressamente previsto dall'art. 22, è sequestrabile anche l'azienda, da intendersi, secondo parte della dottrina<sup>373</sup>, ai sensi dell'art. 2555 c.c.<sup>374</sup>.

La norma prevede espressamente che si può procedere a sequestro conservativo e non a iscrizione di ipoteca nei confronti dell'azienda. Non a caso, l'art. 1810 c.c. prevede l'impignorabilità dell'azienda<sup>375</sup>.

Gli interpreti ritengono che ipoteca e sequestro conservativo siano cumulabili tra loro e pertanto possono essere adottati congiuntamente<sup>376</sup>.

Ciò risulta essere esplicitamente indicato nel primo comma dell'art. 22 dove viene utilizzata la congiunzione “e” anziché la disgiuntiva “o”<sup>377</sup>.

---

<sup>373</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 793, “Per espressa previsione dell'art. 22 in esame, inoltre, rientra fra i beni sequestrabili anche l'azienda, da intendere, ai sensi dell'art. 2555 c.c., come il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa”.

<sup>374</sup> CTP Arezzo Sentenza del 20 luglio 2001 n. 77, massima in *CeRDEF*, “Ai sensi dell'art. 2555 CC, l'azienda consiste nel complesso dei beni materiali ed immateriali, servizi ed avviamento organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa: tali beni sono riuniti funzionalmente e costituiscono la proiezione patrimoniale dell'azienda medesima. Pertanto, la loro funzione di garanzia a tutela dei creditori non esiste: l'eventuale sottoposizione al sequestro dei beni di una azienda spezzerebbe l'equilibrio dell'impresa mettendola, da un lato, in crisi nei suoi aspetti positivi, diminuendo la sua capacità di stare sul mercato e di ricorrere al credito bancario, e, facendo cessare, dall'altro, la possibilità di produrre ulteriore reddito. La sottoposizione al sequestro avrebbe, dunque, come conseguenza la perdita di ogni garanzia di pagamento anche per l'Amministrazione Finanziaria”.

In merito alla fiscalità delle aziende agricole e all'imposizione fondiaria, si veda F. PICCIAREDDA, *Impresa agricola (diritto tributario)*, in *Digesto italiano*, IV ed., Diritto Civile, Sezione Commerciale, Torino, 1992, Vol. VII, p. 133 ss.; F. PICCIAREDDA, *Contributo allo studio dell'imposizione fondiaria*, Roma, 1990; F. PICCIAREDDA, *Commento agli artt. 25-35 del T.U.I.R. n. 917/1986* in *Breviaria Juris*, a cura di A. Fantozzi, Padova, 2010; F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, Giuffrè, 2004.

<sup>375</sup> In tal senso si è espressa anche la CTP Genova, Sez. V, n. 3 del 6 febbraio 2007, in *Banca Dati Ipsa*.

<sup>376</sup> Circ. Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 4, “le due misure cautelari possono essere chieste congiuntamente, nel caso in cui l'adozione di uno solo dei due strumenti non fosse sufficiente a garantire la pretesa tributaria, secondo una valutazione da effettuarsi a cura dell'Ufficio tributario richiedente”.

<sup>377</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 685.

Sebbene la norma parrebbe consentire un utilizzo cumulativo dei due strumenti, credo che il giudice sia libero di valutare l'opportunità di utilizzarli cumulativamente sugli stessi beni<sup>378</sup>.

La possibilità di utilizzare cumulativamente gli istituti non credo debba per forza lasciar intendere la cumulabilità degli stessi nei confronti del medesimo bene ma la possibilità, da parte dell'ente impositore, di adottare l'ipoteca su alcuni beni e il sequestro conservativo su altri beni.

Per esempio, l'ipoteca di un immobile del socio e il sequestro conservativo dell'azienda costituita come società di persone.

Comunque, la particolare incisività sull'attività del contribuente del sequestro conservativo, potrebbe suggerire al collegio giudicante di adottare unicamente l'ipoteca<sup>379</sup>.

Nel caso di sequestro conservativo in genere è nominato come custode dei beni l'amministratore della società o ente oppure la stessa persona fisica nei cui confronti vengono adottate le misure cautelari.

---

<sup>378</sup> Nella CTR Umbria, Sez. I, Sent. n. 27 del 13 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsa*, si legge che *"La Commissione Tributaria Provinciale dapprima ha autorizzato la (...) a prestare in favore dell'Agenzia delle Entrate fideiussione bancaria o assicurativa, che però non è stata rilasciata; ha poi accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate autorizzandola a procedere, a sua scelta, al sequestro conservativo dei conti correnti, conti di deposito e altri rapporti intestati alla Società (...) S.p.A. o ad iscrivere ipoteca legale sui beni immobili di proprietà della società sino a raggiungere la somma di Euro 10.561.85,36"*.

<sup>379</sup> La CTR Basilicata, Sez. II, Sent. n. 289 del 9 dicembre 2013 accogliendo parzialmente l'appello proposto dal contribuente avverso una sentenza in cui era stata accolta l'istanza dell'ente impositore che richiedeva l'adozione dell'ipoteca e del sequestro conservativo, rigettava la richiesta di sequestro conservativo mentre accoglieva la richiesta d'iscrizione d'ipoteca. Ciò in quanto *"lo strumento [sequestro conservativo], particolarmente incisivo sull'attività del contribuente necessita di un utilizzo responsabile improntato ad una particolare prudenza così da potersi salvaguardare il giusto equilibrio tra tutela degli interessi del fisco e del contribuente"*; CTP Arezzo, Sent. n. 134 del 16 giugno 2000, massima in *CeRDEF*, *"La modesta entità delle immobilizzazioni, il maggior importo dei crediti rispetto ai debiti, la vistosa sproporzione tra l'ingente volume di affari ed il modestissimo utile d'esercizio, rappresentano elementi rivelatori di una difficile gestione dell'azienda, per cui il sequestro, con nomina di un custode, non potrebbe conservare il valore meglio di quanto non possano fare gli amministratori"*.

L'ente impositore può comunque richiedere al giudice tributario di nominare un custode diverso dal debitore al fine di gestire l'immobile sequestrato o il bene pignoramento in modo più efficiente.

La giurisprudenza di merito, in materia tributaria, accolse un'istanza di sostituzione del custode e provvide con ordinanza<sup>380</sup>.

---

<sup>380</sup> Nella CTP Milano, Sez. I, n. 71 del 21 febbraio 2012, in *CeRDEF*, "l'Agenzia delle Entrate ha chiesto che il sequestro conservativo venga disposto con sostituzione del custode, richiesta sicuramente da accogliere, considerando, in particolare, che soprattutto la gestione delle partecipazioni societarie presenta aspetti di grande delicatezza in una fattispecie come quella in questione e che comunque anche per le procedure relative agli immobili il più recente orientamento legislativo e giurisprudenziale tende ad anticipare la nomina di un custode diverso dal debitore per propiziare una più efficiente gestione dell'immobile sequestrato o pignorato. Pertanto con separata ordinanza la Commissione procede alla sostituzione del custode".

## **CAPITOLO TERZO**

### **IL PROCEDIMENTO DI APPLICAZIONE DELL'IPOTECA E DEL SEQUESTRO CONSERVATIVO**

**1. Il processo cautelare avanti alla commissione tributaria – 1.1 Premessa: la collocazione del processo sulle misure cautelari nel sistema tributario – 1.2 Le fonti del processo cautelare ex art. 22 – 1.3 Le parti – 1.4 La notifica dell'atto presupposto – 1.5 L'istanza – 1.6 Il procedimento cautelare ordinario – 1.7 La trattazione e le spese del giudizio – 1.8 Il procedimento cautelare d'urgenza – 1.9 I mezzi d'impugnazione e il giudicato – 1.10 La sospensione dei provvedimenti cautelari – 2. La perdita di efficacia delle misure cautelari – 3. I rapporti con gli altri processi e procedimenti – 3.1 Premessa – 3.2 I rapporti con il processo sul rapporto sostanziale – 3.3 I rapporti con il procedimento incidentale di sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato promosso nel processo sul rapporto sostanziale – 3.4 I rapporti con il procedimento di riscossione – 3.5 I rapporti con gli istituti deflattivi del contenzioso – 3.6 I rapporti con il processo penale – 3.7 I rapporti con le procedure concorsuali**

#### **1. Il processo cautelare avanti alla commissione tributaria**

##### **1.1 Premessa: la collocazione del processo sulle misure cautelari nel sistema tributario.**

Nella giurisdizione tributaria il processo relativo alla vicenda sostanziale viene sempre instaurato dal contribuente che impugna un atto impositivo emesso da un ente impositore.



Gli atti impositivi, se non vengono impugnati nei termini, diventano definitivi.

Nel caso in cui, invece, vengano impugnati nei termini, diventano parzialmente o totalmente esecutivi, senza necessità di un previo accertamento giudiziale.

In materia d'imposte sui redditi e in materia d'imposta sul valore aggiunto, le imposte, i contributi e gli interessi corrispondenti agli imponibili accertati ma non ancora definitivi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atti di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati<sup>381</sup>.

In deroga a questa regola, in presenza di fondato pericolo per la riscossione e dopo che sono decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto impugnato, le imposte, gli interessi e le sanzioni possono essere iscritti a ruolo per intero<sup>382</sup>.

Nel caso in cui la riscossione avvenga ai sensi dell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto diventa esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica.

Decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento la riscossione delle somme richieste è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

L'esecuzione però, è sospesa *ex lege* per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione.

Anche in questo caso, così come nella riscossione a mezzo ruolo, se l'atto impositivo viene impugnato, l'Agenzia delle entrate potrà riscuotere provvisoriamente un terzo delle somme accertate nelle more del processo di primo grado.

In presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, la

---

<sup>381</sup> Art. 15, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

<sup>382</sup> Art. 15 *bis*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

riscossione delle somme in esso indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione senza rispettare i termine prima indicati.

In relazione alle somme accertate, per un terzo o per l'intero ammontare – sia nel caso in cui la riscossione avvenga a mezzo ruolo, sia che la riscossione avvenga ai sensi dell'art. 29, D.L. n. 78/2010 – durante il processo relativo al rapporto sostanziale sorge in capo al destinatario dell'atto impositivo il diritto a invocare la tutela cautelare.

Questa tutela può essere attuata mediante una richiesta al giudice di inibire gli effetti esecutivi dell'atto impugnato.

Lo strumento rivolto a inibire gli effetti esecutivi dell'atto impugnato è disciplinato dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992<sup>383</sup> che apre un procedimento incidentale all'interno del processo relativo al rapporto sostanziale.

Questo procedimento incidentale non sospende il processo sul rapporto sostanziale e può essere richiesto solamente se questo è stato incardinato.

Come argomentato nel primo capitolo di questo lavoro, ritengo che in alcuni casi il destinatario dell'atto impositivo dovrebbe avere il diritto di richiedere la tutela cautelare ancor prima di impugnare l'atto impositivo<sup>384</sup>.

---

<sup>383</sup> In merito alla sospensione degli atti impugnabili, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 145 e ss.; B. BELLE', *La tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, p. 117; F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in Cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 848; C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999; S. MENCHINI, *Art. 47 del d.lgs. 546 del 1992*, in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 471; S. MULEO, *La tutela cautelare*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., Torino, 1999, p. 829; N. ZANOTTI, *La sospensione cautelare in grado di appello*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 629. In merito alla prevenzione del giudice a seguito dell'ordinanza ex art. 47, si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 154.

<sup>384</sup> Sull'argomento si veda A. PODDIGHE, *Commento all'art. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 372.

Questa necessità potrebbe sorgere, per esempio, quando l'Agente della riscossione intenda iscrivere ipoteca *ex art. 77, D.P.R. n. 602/1973* o adottare il fermo dei beni mobili registrati *ex art. 86, D.P.R. n. 602/1973*.

Prima che questi provvedimenti vengano adottati, l'Agente della riscossione deve notificare una "comunicazione preventiva" al proprietario del bene, avvisandolo che in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca o eseguito il fermo.

In questo caso, poiché il proprietario del bene si trova costretto a subire gli effetti coercitivi di questi provvedimenti ancor prima di impugnarli e poiché lo strumento cautelare previsto dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 non è adottabile, si potrebbe ricorrere al provvedimento d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.* davanti al giudice tributario, in quanto, quest'ultimo articolo fa riferimento al giudice di merito.<sup>385</sup>

Invece, come si è detto, la tutela cautelare dal lato del soggetto pubblico è "insita" nell'efficacia esecutiva dell'atto impositivo.

---

<sup>385</sup> Cfr. A. PODDIGHE, *Commento agli artt. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 116. Secondo l'Autore, "se le modifiche procedurali e processuali hanno creato nuove e differenti esigenze materiali tutelabili dinanzi alle Commissioni tributarie in quanto giudici della materia tributaria, l'art. 113 Cost. in quanto espressione del diritto a una tutela piena ed effettiva dovrebbe obbligare il legislatore a creare alcuni riti speciali e, in quanto tali, coerenti con le differenti esigenze di tutela che ora si prospettano alle Commissioni tributarie. Inoltre, una tutela giurisdizionale è piena ed effettiva se il processo promuove una piena tutela cautelare. Sul punto, l'art. 47, d.lgs. n. 546/92 non risulta in linea con l'art. 113 Cost. in quanto limitato alla sospensione degli effetti del provvedimento impugnato [...] Tuttavia, sebbene a oggi la parte soccombente possa chiedere la sospensione degli effetti della sentenza di primo grado, tale tutela sembra rimanere preclusa nelle azioni di rimborso per le quali in caso di pregiudizio imminente e irreparabile si potrebbe prospettare il ricorso all'art. 700 c.p.c. dinanzi al giudice tributario in considerazione del rinvio dell'art. 1, co. 2, d.lgs. n. 546/92 e del fatto che tali provvedimenti vengono presi dal giudice di merito".

C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 204-205, "si può, nell'ambito dell'iscrizione di ipoteca *ex art. 77* oggi affermare che è ammissibile il provvedimento cautelare *ex art. 700 c.p.c.*, diretto ad ottenere la cancellazione di una iscrizione ipotecaria manifestatamente illegittima eseguita in assenza dei presupposti previsti dalla legge [...] laddove si riscontrino tali caratteristiche è ammissibile esperire la procedura d'urgenza innanzi al giudice ordinario e non certo a quello tributario".

Quest'efficacia però non sorge direttamente con la notifica dell'atto impositivo, ma bisogna attendere un lasso di tempo differente a seconda della modalità di riscossione che deve essere adottata.

Nel caso in cui venga notificato un atto impositivo direttamente esecutivo l'esecuzione forzata può avvenire solamente dopo che sono decorsi 270 giorni.<sup>386</sup>

Invece, nelle controversie che non hanno ad oggetto le imposte sui redditi e l'Iva, dopo la notifica dell'atto impugnato, deve essere notificata la cartella di pagamento contenente il ruolo e, decorsi sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo atto, l'Agente della riscossione può procedere all'esecuzione forzata.

Inoltre, salvo la presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, durante il processo di primo grado la riscossione può avvenire solamente per un terzo dei tributi e degli interessi.

Per la restante frazione pari a due terzi dei tributi e degli interessi, nonché per il totale delle sanzioni, l'ente impositore potrà procedere alla riscossione sulla base delle regole concernenti il pagamento del tributo in pendenza del processo stabilite dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il decorso del tempo consente al destinatario dell'atto impugnato di porre in essere dei comportamenti pregiudizievoli nei confronti del proprio patrimonio.

Pertanto, sorge in capo all'ente impositore la necessità di adottare delle misure cautelari volte a impedire che questo soggetto diminuisca il proprio patrimonio, unica garanzia del proprio credito.

Questa necessità di tutela può sorgere anche in un momento anteriore rispetto all'emissione di un atto impositivo.

Questo momento s'individua nella notifica di un processo verbale di constatazione.

In seguito alla notifica di quest'atto l'Agenzia delle entrate non può emettere – salvo i casi di particolare e motivata urgenza – l'avviso di accertamento prima che siano decorsi sessanta giorni<sup>387</sup>.

---

<sup>386</sup> Cfr. art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

Durante questo lasso di tempo, poiché il destinatario del processo verbale di constatazione è a conoscenza della pretesa impositiva che potrà essere contenuta nell'avviso di accertamento, può porre in essere delle operazioni che diminuiscano il proprio patrimonio.

Gli strumenti cautelari volti a impedire questo pregiudizio sono l'ipoteca e il sequestro conservativo, disciplinati dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997.

Questi istituti, come sancito dalle Sezioni Unite, hanno natura cautelare e non sanzionatoria in quanto sono volti a garantire l'adempimento dell'obbligazione derivante dall'omesso pagamento dell'imposta o dall'irrogazione di una sanzione<sup>388</sup>.

L'adozione di queste misure cautelari necessitano di un vaglio da parte del giudice tributario che deve verificare la sussistenza dei due presupposti comuni a tutte le misure cautelari previste dal nostro ordinamento giuridico, il *periculum in mora* e il *fumus boni iuris*.

La richiesta al giudice di adottare queste misure cautelari comporta l'incardinazione di un procedimento che si distingue notevolmente da quello attivato dal destinatario dell'atto impositivo quando richiede l'inibizione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

In primo luogo, il procedimento rivolto alla richiesta dell'adozione delle misure cautelari previste dall'art. 22 viene instaurato dall'ente impositore e non dal destinatario dell'atto impositivo<sup>389</sup>.

---

<sup>387</sup> Art. 12, comma 7, L. 212/2000. Sull'argomento, in dottrina, si veda G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 2006, p. 20; G. MARONGIU, *Motivazione degli atti impositivi e statuto del contribuente*, in *G.T. – Riv. Giur. Trib.*, 2011, p. 132; S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 1007; S. GARAU, *E' nullo l'avviso di accertamento emanato in violazione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000*, in *Riv. Giur. Sarda*, 2013.

<sup>388</sup> Cass. SS.UU., 20 dicembre 2006, n. 27173, in *CED Cassazione*, 2006 e CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF*.

<sup>389</sup> M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 479, definisce questo processo, un "giudizio atipico". Precisamente, afferma che "si tratta dell'unico caso nel quale il processo tributario viene avviato dall'amministrazione finanziaria e non dal soggetto passivo, che dà vita a un giudizio atipico, destinato a concludersi con una sentenza che tuttavia non ha alcuna valenza, quanto alla fondatezza della pretesa dell'amministrazione, che sarà giudicata previa impugnazione del tipico atto impositivo"; P. RUSSO, *Manuale di*

Per tale ragione, l'ente impositore riveste non solo la qualifica di attore in senso sostanziale, ma anche di attore in senso formale.

Inoltre, questo procedimento può essere attivato prima che venga attivato il processo relativo al rapporto sostanziale.

Pertanto, può assumere la veste di misure cautelare *ante causam* e non costituisce – a differenza del procedimento instaurato *ex art. 47* – un procedimento incidentale al processo sul rapporto sostanziale.

In secondo luogo, questo procedimento è un processo vero e proprio, autonomo<sup>390</sup> rispetto al processo sul rapporto sostanziale che potrebbe anche non essere attivato<sup>391</sup>.

---

*diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 272, "l'azione è promossa dall'ente impositore ed ha ad oggetto la tutela del credito sanzionatorio dello stesso".

<sup>390</sup> E. VULLO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, 2012, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, III ed., Cedam, p. 1242, questo processo si caratterizza "per non essere necessariamente seguito dall'instaurazione del giudizio di merito volto ad accertare la sussistenza del diritto cautelato, un giudizio che, oltre ad essere meramente eventuale, presenta l'ulteriore particolarità di essere promosso dal soggetto passivo della cautela e non da colui che si afferma titolare del credito garantito". P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 272, "l'azione per la concessione del sequestro conservativo o dell'ipoteca è solo parzialmente dipendente dal giudizio di merito, nel senso che, sebbene l'efficacia del provvedimento sia collegata all'esito del giudizio di merito, tuttavia i due procedimenti sono destinati a restare separati".

La sua autonomia si desume anche dal fatto che questo procedimento non si conclude con un'ordinanza, così come avviene normalmente nei procedimenti cautelari, ma con una sentenza, cioè un provvedimento utilizzato come pronuncia di natura decisoria.

<sup>391</sup> G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 116, "appare evidente come il procedimento sommario in esame sia configurato come procedimento autonomo, che viene – in quanto tale – definito con sentenza. Non c'è alcun raccordo con un procedimento di merito, o quanto meno non c'è alcun raccordo necessario. Basti considerare, al riguardo, che l'iniziativa per il provvedimento cautelare è, naturalmente, dell'amministrazione, mentre quella per il giudizio di merito è sempre del debitore (trasgressore o coobbligato). Soltanto ove sia in corso un giudizio di merito, sembra potersi logicamente ritenere che l'amministrazione possa proporre l'istanza di provvedimento cautelare anche nell'ambito di quel giudizio". S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 705, "a conferma dell'autonomia del giudizio sulla concessione di queste misure (e della non strumentalità) dal merito, basta rilevare che la richiesta delle misure di

Poiché questo procedimento secondo la dottrina<sup>392</sup> e la giurisprudenza<sup>393</sup> costituisce un vero e proprio processo, dovrà rispettare le guarentigie racchiuse nell'art. 111 della Costituzione, quali il principio di parità delle parti, del contraddittorio<sup>394</sup>, dell'imparzialità e terzietà del giudice<sup>395</sup>.

---

*garanzia va rivolta al Presidente della commissione – e nessun collegamento con il (giudice del) merito sembra essere previsto – anche nel caso in cui l'istanza sia formulata dopo l'incardinazione del giudizio di merito". In giurisprudenza si veda la CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in Banca Dati Ipsoa, secondo cui "il procedimento di cui all'articolo 22 cit. [...] pur nel contesto di una tecnica legislativa non felicissima, è un procedimento autonomo, rispetto a quello principale. Il legislatore tributario ha, cioè, inteso configurare questo tipo di processo cautelare come un procedimento autonomo, che si conclude con sentenza (comma 3), sia pure con gli ovvi legami con la vicenda sostanziale (comma 7, primo periodo) e processuale (comma 7, secondo periodo). Ciò distingue questo procedimento cautelare da quelli che si svolgono nelle altre esperienze processuali (e nello stesso processo tributario, in ordine alla sospensiva); in tali diversi modelli processuali, il procedimento cautelare si svolge all'interno del procedimento principale, senza sfociare in provvedimenti «finali», come, invece, la sentenza del procedimento descritto dall'articolo 22 cit."*

<sup>392</sup> G. BOLETTI, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 794, "innovando rispetto al previgente art. 26 della l. n. 4/29, l'art. 22 in esame prevede un vero e proprio procedimento giurisdizionale per l'autorizzazione all'adozione delle misure cautelari".

<sup>393</sup> CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in Banca Dati Ipsoa, "trattasi di vero e proprio processo tributario, processo introdotto dal predetto atto di ricorso".

<sup>394</sup> In merito al principio del contraddittorio in materia tributaria, si veda A. PODDIGHE, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1830; A. PODDIGHE, *Decisione a sorpresa e principio del contraddittorio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, p. 1263; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 113 e p. 136 e ss.; M. CANTILLO, *Il giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 395; A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 405; A. DI PIETRO, *Il giusto processo tributario*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, Hoepli, 2006, p. 1 e ss.; G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 449.

Si veda anche F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli, Giappichelli, 2012, p. 397; F. PICCIAREDDA, *La collaborazione tra cittadino ed amministrazione locale nella fase di attuazione del tributo. Il contraddittorio nella fase di acquisizione delle prove*, Relazione al convegno nazionale ANCI: Finanza e Costituzione, Porto Cervo 9 – 11 maggio 2002.

<sup>395</sup> In merito al giusto processo in materia tributaria, si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010; A. PODDIGHE, *Giusto processo, doppio grado di giurisdizione e ragionevole durata del processo tributario*, in

Difatti, “le caratteristiche essenziale del processo” di cui all’art. 111 della Costituzione rappresentano “la pietra di paragone della legittimità delle singole conformazioni legislative che si discostano da quello ordinario, visto che tali caratteristiche sono comuni ad ogni processo e ne condizionano l’essenza”<sup>396</sup>.

Ulteriori caratteristiche di questo processo sono la sommarietà<sup>397</sup> e la provvisorietà delle misure stesse.

Queste caratteristiche si desumono dalle cause di perdita di efficacia previste dal comma 7 dell’art. 22<sup>398</sup>.

---

*Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, Giappichelli, 2014, p. 514; A. PODDIGHE, *Commento all’art. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 372; F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 217 e ss.; F. GALLO, *Verso in giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 22; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l’incidenza della novella dell’art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, p. 1104; A. MARCHESELLI, *Il Giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell’interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, p. 793; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 11; G. BOLETTTO, *Brevi riflessioni in merito all’applicabilità della Legge Pinto al processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, p. 590; G. MARONGIU, *Il processo tributario alla luce delle norme sul giusto processo*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 35.; F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 309; G. TABET, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 383; G. ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 475.

<sup>396</sup> F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 218.

<sup>397</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 167, nota 4, “per cognizione piena, la dottrina intende quei processi predeterminati nelle forme e negli atti, che attuano completamente il contraddittorio, che favoriscono il convincimento pieno ed esauriente del giudice e che prevedano mezzi d’impugnazione strutturati in modo da garantire il controllo totale del rispetto delle regole di attività e di giudizio nelle varie fasi procedurali. Per contro, la giurisdizione sommaria si caratterizza da forme semplificate, dal contraddittorio posticipato o incompleto, dalla trattazione superficiale e dai mezzi di impugnazione limitati o inesistenti”.

<sup>398</sup> Nella CTR Toscana, Sez. I, sentenza 19 gennaio 2012, n. 8, in *CeRDEF*, i giudici sostengono che “l’opzione che restringe il sindacato in questa sede a valutazioni sommarie, trova supporto legislativo nella specifica norma secondo cui la



La necessità di adottare queste misure cautelari può sorgere anche in un secondo momento.

Poiché l'avviso di accertamento in materia d'imposte sui redditi e in materia di iva, nelle more del processo, è parzialmente esecutivo (per un terzo delle imposte e degli interessi accertati), l'Agenzia delle entrate potrebbe ritenere necessario adottare l'ipoteca e il sequestro conservativo per l'altra frazione delle imposte e degli interessi e per il totale delle sanzioni amministrative.

Questa esigenza potrebbe non sorgere nel caso in cui, in presenza di fondato pericolo per la riscossione, l'Agente della riscossione proceda alla riscossione per intero delle imposte, degli interessi e delle sanzioni.

Questa possibilità non comporta l'adozione di misure cautelari quali l'ipoteca e il sequestro conservativo, ma l'esecuzione forzata dell'intero importo accertato o l'adozione di altre misure cautelari quali il fermo dei beni mobili registrati.

Poiché l'esecuzione forzata è una misura più incisiva rispetto l'adozione dell'ipoteca e del sequestro conservativo, l'Agenzia delle entrate potrebbe ritenere sufficiente l'adozione di queste ultime misure e non procedere all'iscrizione a ruolo a titolo straordinario o all'affidamento in carico all'Agente della riscossione senza attendere i termini suindicati.

Sebbene queste misure cautelari possano essere adottate prima dell'emissione dell'atto impositivo, in quanto possono essere richieste in seguito alla notifica del processo verbale di constatazione, come argomentato nell'ultimo paragrafo del primo capitolo di questo lavoro, credo possa essere opportuno attribuire all'Ente impositore la possibilità di richiederne l'adozione in un momento anteriore, cioè quando, durante la fase istruttoria, emergono chiari indizi o prove della violazione di norme tributarie.

Questa necessità di tutela cautelare anticipata alla notifica del processo verbale di constatazione sorge perché il contribuente in molti casi è a conoscenza dell'attività istruttoria attivata nei suoi confronti e quindi, se è

---

*pronuncia di merito favorevole al contribuente comporta la caducazione delle misure preventive".*

consapevole di aver violato delle norme tributarie, può porre in essere dei comportamenti pregiudizievoli ancor prima che sia emesso il processo verbale di constatazione, rendendo prive di efficacia le misure cautelari che in un secondo momento potrebbero essere richieste al giudice.

Solo in questo modo l'ente impositore potrebbe "effettivamente" cautelare il proprio credito.

Il nostro ordinamento giuridico, però, non consente all'ente impositore di adottare misure cautelari prima dell'emissione del processo verbale di constatazione.

## **1.2 Le fonti del processo cautelare ex art. 22**

L'ipoteca e il sequestro conservativo in materia tributaria sono disciplinati unicamente dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 e dall'art. 27, comma 5, 6 e 7, del D.L. n. 2/2009.

Questi articoli<sup>399</sup> non disciplinano compiutamente questi due istituti e pertanto è necessario ricorrere ad altre fonti<sup>400</sup>.

In primo luogo, poiché l'oggetto di questo processo rientra nella giurisdizione tributaria, trovano applicazione le disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 546/1992, relative al rito tributario sul rapporto sostanziale<sup>401</sup>.

---

<sup>399</sup> Secondo P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 80, "la norma che si commenta rappresenta un unicum nell'ambito della disciplina tributaria, essendo uno dei rari casi previsti dall'ordinamento in cui un istituto processuale tributario non è regolato, espressamente, dal D.Lgs. n. 546/1992". In una nota l'Autore segnala che "l'altra norma processuale [non regolata espressamente dal decreto prima citato] è regolata dall'art. 47 del D.Lgs. n. 472/1997 con il quale si consente la sospensione cautelare in secondo grado solo relativamente alle sanzioni".

<sup>400</sup> In merito alle fonti del processo tributario, si veda B. BELLE', *Gerarchia delle fonti e ..... correttezza istituzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, p. 204 e L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, IV ed., Utet, 2012, p. 133.

<sup>401</sup> In merito ai profili storico evolutivi della giustizia tributaria si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 1; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*,

In questo senso si è espressa sia la dottrina<sup>402</sup> che la giurisprudenza<sup>403</sup>.

Poiché questo processo viene incardinato attraverso la proposizione di un'istanza da parte dell'ente impositore, il giudice tributario viene adito senza impugnare un atto impositivo.

Pertanto, può sostenersi che questo processo costituisca una deroga al principio secondo cui il giudice tributario può essere adito unicamente in seguito all'impugnazione di un atto impositivo.

---

Giuffrè, 2010, p. 48; F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, 1995; F. MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. Trib.*, 1982; G. MARONGIU, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975, II, p. 422; G. A. MICHELI, *Reviviscenza delle Commissioni tributarie come giudici speciali?*, in *Riv. dir. proc.*, 1975, p. 319; F. TESAURO, *Evoluzione del contenzioso tributario e sue prospettive*, in *Riv. G. Fin.*, 1994, p. 1451; F. MOSCHETTI, *Profili di costituzionalità del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 837; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, 1969; P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, 1987; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 11; P. RUSSO, *La giurisdizione tributaria alla luce delle modifiche legislative intervenute tra il 2001 ed il 2006*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 39; P. RUSSO, *Il riparto di giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 5 e ss.; P. RUSSO, *L'evoluzione del Contenzioso tributario nel quadro dei mezzi di tutela giurisdizionale contro la Pubblica Amministrazione*, in *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Milano, 1989, p. 1784.

<sup>402</sup> G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 116. Gli Autori ritengono che “trattandosi di procedimento davanti alla commissione tributaria, debbano essere osservate tutte le norme dettate per questo. In particolare, vengono in evidenza, tra le altre, quelle che concernono la rappresentanza e l'assistenza in giudizio delle parti, il deposito degli atti, la comunicazione, la notificazione, il reclamo, la sentenza, le impugnazioni”; M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, “devono ritenersi applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni dettate per l'ordinario processo di cognizione innanzi alle Commissioni tributarie”.

<sup>403</sup> Cfr., CTP Bari, Sent. n. 169 del 21 ottobre 2005, in *CeRDEF*, “L'art. 22 (ipoteca e sequestro conservativo) del richiamato D.Lgs. n. 472/1997 disegna un proprio sistema autonomo sia rispetto alle norme processuali ordinarie, sia alle norme processuali tributarie (D.Lgs. n. 546/1992): sicché sono operative le relative prescrizioni, salvo lacune normative da colmare”; CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Banca Dati Ipsoa*, “salva la applicazione di norme relative a procedimenti cautelari diversi, per le quali norme rimane possibile la estensione analogica, sotto ogni altro profilo il processo cautelare di cui all'articolo 22 cit. si svolge secondo le regole dell'ordinario processo tributario”.

Autorevole dottrina – pur affrontando problematiche differenti – osservò che l'art. 22 consente all'ente impositore di richiedere al presidente della commissione l'adozione dell'ipoteca e del sequestro conservativo “a prescindere dall'impugnazione di un qualsiasi atto e dal successivo giudizio di legittimità sullo stesso”<sup>404</sup>.

Sulla base di queste riflessioni può altresì sostenersi che la giurisdizione tributaria<sup>405</sup> non involga unicamente le controversie rientranti nella

---

<sup>404</sup> B. BELLE', *Il processo tributario con pluralità di parti*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2002, p. 16. L'Autore afferma anche che “un'ulteriore ipotesi di salvaguardia del diritto di credito da cui discende un giudizio sul rapporto, prima ancora che sulla legittimità dell'atto, si verifica anche nel caso in cui, a mente dell'art. 11, 5° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, vi sia iscrizione nei ruoli straordinari delle imposte per le quali sussiste fondato pericolo per la riscossione”.

<sup>405</sup> Per quanto concerne l'oggetto della giurisdizione tributaria, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2011, p. 33. Gli Autori evidenziano come “con l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie era stato, perciò, definitivamente superato l'ambito giurisdizionale *ratione materiae* proprio del sistema previgente, con la conseguenza che l'originaria previsione dell'art. 2 era stata definitivamente svuotata di ogni significato. All'originaria elencazione analitica e tassativa la nuova formulazione ha sostituito una norma di ampio respiro che, malgrado i dubbi e le inevitabili difficoltà interpretative, rappresentava un deciso ed importante passo in avanti nell'ottica di una sempre maggiore qualificazione del processo tributario”. P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 80 “a mio avviso, però, [...] il sistema cautelare previsto dall'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997 a favore di crediti erariali è da giudicare sostanzialmente apprezzabile anche alla luce della riforma della giurisdizione del giudice tributario operata nel 2001 con cui si è creato un giudice speciale la cui giurisdizione si estende alle controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie. Attribuendogli espressamente, in via esclusiva, la potestà di decidere in ordine alle istanze cautelari azionate dagli enti titolari del potere di irrogazione delle sanzioni tributarie”.

In merito all'ampliamento della giurisdizione tributaria si veda P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1551; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 415; G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della sua identità*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 21; F. ODOARDI, *L'estensione della giurisdizione tributaria alle materie di dubbia natura giuridica tra diritto vivente ed intervento della corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 699; DI PIETRO A., *La giurisdizione tributaria*, in *Istituzioni e dinamiche del diritto. I confini mobili della separazione dei poteri*, (Collana del Dipartimento di Scienze Giuridiche e della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Modena e Reggio Emilia), Milano, Giuffrè, 2009, pp. 497 e ss.; F. ZANETTI, *Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela alla luce del carattere impugnatorio del processo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, p. 186; FIORENTINO, *I nuovi limiti*

cornice tracciata dal combinato disposto degli articoli 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992 ma risulta essere più ampia in quanto attiene anche le misure cautelari a favore del fisco previste dall'art. 22.

Anche l'art. 22 in oggetto ha contribuito ad accrescere il connotato dell'esclusività del giudice tributario per le controversie in materia tributaria<sup>406</sup>.

---

*interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 223; F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 365; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 1059; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 11; A. LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, p. 1059; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 707; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 416; E. MANZON, *Legge finanziaria per il 2002: le commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, p. 173; M. BASILAVECCHIA, *Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, p. 4108; F. PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.*, 2002, p. 1463; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 115; G. M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 463.

Sempre in merito alla giurisdizione tributaria si veda anche B. BELLE', *Procedimento di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 1212; A. PODDIGHE, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 2003; A. PODDIGHE, *Tributi locali, tutela giurisdizionale e nuovo assetto della finanza comunale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, p. 1512; G. BOLETTTO, *La giurisdizione in materia di controversie sulla responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, in *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 275; F. RANDAZZO – A. GUIDARA, *Processo tributario. Appunti per un corso di lezioni*, Cuecm, Catania, 2012, p. 5; G. RAGUCCI, *La giurisdizione in materia di Tariffa di igiene ambientale e di altre entrate locali*, in *Giur. it.*, 2007, p. 239; A. GUIDARA, *Note in tema giurisdizione tributaria sulle dilazioni pagamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, p. 507; F. TESAURO, *Limiti ed esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, p. 1390; N. ZANOTTI, *Vis espansiva delle occasioni di accesso alle commissioni tributarie: è impugnabile il processo verbale di constatazione?*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1487; G. MARONGIU, *Evoluzione della giurisdizione tributaria*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 19.

<sup>406</sup> Come rilevato da G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 789, "la dottrina non ha mancato di rilevare che la previsione di un giudizio avente tale oggetto ha, di fatto, ampliato la giurisdizione delle Commissioni tributarie". In tal senso S. M. MESSINA, *Commento*

Difatti, prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 472/1997 la disciplina era contenuta negli articoli 26 e 27 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 e il giudice competente a pronunciarsi sulle misure cautelari tributarie era il giudice ordinario.

In realtà l'art. 22, comma 5, prevede che nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie il processo cautelare deve essere incardinato dinanzi al giudice ordinario, ma questo comma è da considerarsi tacitamente abrogato in seguito all'attribuzione al solo giudice tributario delle controversie riguardanti i tributi di ogni genere e specie<sup>407</sup>.

---

*all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, p. 660, "sul piano sistematico sembra essersi ampliata, così, la competenza della commissione tributaria introducendo un giudizio che non è sugli atti impugnabili e sull'imposta, ma che attiene alla possibilità di ottenere misure di garanzia del credito dell'amministrazione per le sanzioni"; CTR Campania, Sent. n. 8 del 6 febbraio 2006, massima in CeRDEF, "Spetta alla Commissione Tributaria la giurisdizione in ordine all'applicabilità degli istituti dell'ipoteca del sequestro conservativo, già previsti dagli artt. 26 e 27 della legge 7/1/1929 n. 4 a garanzia dei crediti dell'Amministrazione Finanziaria e poi regolamentati dall'art. 27 del D.Lg.vo n. 472 del 18/12/1997, che disciplina in via generale il sistema sanzionatorio amministrativo. Tanto in relazione al disposto dell'art. 2 del D. Lgs 546/92, come modificato dall'art. 12 comma 2 della legge 488/2001, che attribuisce appunto alle Commissioni Tributarie la giurisdizione sui tributi di qualsiasi genere e specie e conseguentemente la competenza sulle predette misure cautelari".*

<sup>407</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 794, "il potere di disporre le misure cautelari, originariamente conferito, come risulta dal testo della disposizione, al giudice speciale tributario e, in mancanza della sua giurisdizione, al tribunale civile competente in ragione della sede dell'Ufficio o ente che ne demanda l'adozione (cfr. 5° co., art. 22 in esame), è oggi esercitata in via esclusiva dalle Commissioni tributarie, la cui giurisdizione è stata estesa, grazie all'art. 12, 2° co., della l. n. 488/01, a tutti i tributi, di ogni genere e specie"; in tal senso, mi sembra di aver capito che si sia espresso anche M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, secondo cui "con l'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 il potere di disporre le misure cautelari è stato conferito alle Commissioni tributarie; e poiché, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 12, comma 2, della L. n. 488/2001, tutti i tributi, di qualsiasi specie e genere, sono devoluti alle Commissioni tributarie, la concessione delle misure medesime è ormai rimessa esclusivamente al giudice speciale"; A. GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2738, "Dal punto di vista procedurale, è opportuno osservare che il comma

Quando vi sono delle lacune, in forza del rinvio contenuto nel comma 2 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992<sup>408</sup>, possono trovare applicazione le norme del codice di procedura civile<sup>409</sup> se non sono incompatibili con le peculiarità del processo tributario<sup>410</sup>.

---

*5 dell'art. 22, che si riferiva espressamente all'autorità giudiziaria ordinaria per le ipotesi di tributi le cui liti non appartenevano alla competenza delle Commissioni, ha di fatto perso rilievo applicativo in ragione dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448. Per tutte le richieste cautelari riferite a qualsiasi rapporto di natura tributaria resta quindi necessario il coinvolgimento della Commissione tributaria provinciale territorialmente competente".*

<sup>408</sup> Art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, "i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

<sup>409</sup> In senso contrario si è espressa la CTR Bologna, Sez. I, sent. n. 90 del 19 ottobre 2012, in *CeRDEF*, secondo cui "l'art. 675 c.p.c. non appare applicabile nella fattispecie, in quanto norma di carattere generale, subordinata alla normativa specialistica dell'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997, che disciplina il sequestro di cui trattasi quale misura cautelare in ambito fiscale. Ed, inoltre, lo stesso richiamo del contribuente all'art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/92 al fine dell'applicazione del citato art. 675 c.p.c. appare inconferente, in quanto la disposizione richiamata concerne il processo tributario, mentre nella fattispecie concreta si controverte sull'esecuzione di misure cautelari, che trovano la propria disciplina ed i propri limiti esclusivamente nel D.Lgs. n. 472/1997, normativa, come anzidetto, di natura specialistica".

<sup>410</sup> Cfr. B. BELLE', *Il processo tributario con pluralità di parti*, Giappichelli, 2002, p. 20, in merito al "rapporto tra codice di procedura civile e processo tributario". Sull'argomento si veda anche F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2011, p. 32, "È quest'ultima una previsione che esprime, fin da subito, la possibilità di un vuoto normativo nella disciplina dettata, da colmare con il richiamo al codice di rito e a patto che la soluzione ivi prevista non si riveli incompatibile con le peculiarità del nostro processo. Delicato si rivela talvolta, per il giudice, stabilire se esiste o non una siffatta lacuna soprattutto rispetto ai fenomeni disciplinati per il processo tributario in termini parzialmente difformi ovvero con un'estensione applicativa minore di quella propria della norma del processo civile". Secondo C. GLENDI, *Le fonti del diritto processuale tributario*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 47. "il comma 2 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce subito che le norme che i giudici devono applicare sono quelle del presente decreto, considerando solo dopo tutte le altre eventuali norme applicabili, «per quanto da esse non disposto e con esse compatibili». In tal guisa viene, ancor più che in passato, immediatamente messo in evidenza il carattere gerarchicamente primario della fonte normativa processuale costituita dalle speciali disposizioni contenute nel decreto legislativo di cui trattasi. Alle norme del D.Lgs. n. 546/1992 va, dunque, fatto prioritario riferimento e oltre ad esse è possibile transitare, secondo il modulo di raccordo segnato dall'art. 1, comma 2, solo se le stesse, ancorché sistematicamente interpretate, mostrino un'oggettiva lacuna, cioè un reale vuoto normativo, al quale è consentito rimediare facendo richiamo ad altre norme, ma

Poiché l'art. 22 e il decreto sul processo tributario non disciplinano compiutamente le misure cautelari in esame, sulla base del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992, bisogna verificare se possono essere applicate nel processo cautelare *ex art. 22* le disposizioni del rito cautelare uniforme.

La necessità di attingere a queste norme emerge<sup>411</sup>, per esempio, per quanto riguarda l'esecuzione delle misure cautelari, dovendo trovare

---

*unicamente se ed in quanto compatibili con la normativa del decreto [...] Aggiungesi che qui il vuoto da riempire con il richiamo alle norme del codice di procedura civile non s'identifica affatto con la lacuna normativa che genericamente si richiede ex art. 12, secondo comma, delle Preleggi ai fini dell'integrazione analogica attraverso l'ulteriore requisito della eadem ratio, in quanto l'applicazione delle norme del codice di rito civile non avviene per analogia, ma direttamente (sulla base del richiamo contenuto per l'appunto nella norma in esame), ancorché subordinatamente alla rilevata lacuna e ad una valutazione in termini di compatibilità". C. GLENDI, Tempi d'innesto delle nuove norme del codice di procedura civile nel processo tributario, in Corr. Trib., 2010, p. 3156, ribadisce che "com'è noto, il D.Lgs. n. 546/1992 non contiene una disciplina autonomamente completa ed esaustiva del processo tributario. Prevede, anzi, espressamente, una complessa trama di richiami al codice di procedura civile. Più dettagliatamente: vi sono norme che fanno riferimento a specifiche disposizioni del codice di procedura, per sancirne l'applicabilità, in tutto o in parte, talvolta tel quel, talaltra solo in quanto compatibili con il tessuto processuale fornito dalla disciplina del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero per escludere siffatta applicabilità; vi sono poi veri e propri istituti che, pur con maggiori o minori adeguamenti, sono stati recepiti o comunque sono alla base di assorbimenti nell'ambito del processo tributario regolato dal D.Lgs. cit.; infine, esiste la clausola generale, sancita nell'art. 1, comma 2, di detto D.Lgs., in base alla quale «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e per quanto da esse non disposto e con esso compatibili, le norme del codice di procedura civile»". Sull'argomento si veda anche C. GLENDI, Rapporti tra le regole generali del processo civile e disciplina speciale del processo tributario, in Corr. Trib., 2007, p. 3067; M. SCUFFI, Implicazioni sul processo tributario e prospettive di riforma del d.lgs. n. 546/1992, in Il fisco, 2009, p. 7451; V. AZZONI, Il giudice tributario fra autonomia del rito e connessioni con gli altri giudizi, in Il fisco, 2007, p. 5004; F. SORRENTINO, Applicabilità delle norme del codice di procedura civile nel processo tributario, Il fisco, 2003, p. 4495; U. APICE, Le regole del processo civile applicate nel processo tributario, in Il fisco, 2001, p. 1302; C. GLENDI, La giurisdizione tributaria, in Corr. Trib., 2001, p. 582.*

<sup>411</sup> Il problema dell'applicabilità delle disposizioni civilistiche in materia di ipoteca e sequestro conservativo tributario, era sorto anche quando era in vigore la precedente disciplina. Cfr. S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 660. L'Autore afferma che "sia in dottrina che in giurisprudenza non erano mancati tentativi di estendere agli istituti previsti dalla legge del 1929 le disposizioni del codice di procedura civile sulla revoca o sulla modifica o sul reclamo, concernenti le



applicazione le norme ordinarie concernenti l'attuazione del sequestro conservativo.

Il punto di partenza di quest'analisi è l'art. 669 *quaterdecies* c.p.c., rubricato "ambito di applicazione" il quale prevede che "le disposizioni della presente sezione si applicano ai provvedimenti previsti nelle sezioni II, III e V di questo capo, nonché, in quanto compatibili, agli altri provvedimenti cautelari previsti dal codice civile e dalle leggi speciali".

La sezione cui si riferisce detto articolo è la sezione I "dei procedimenti cautelari in generale" contenuto nel capo III "dei procedimenti cautelari" contenuto a sua volta nel titolo I "dei procedimenti sommari" del libro IV relativo ai "procedimenti speciali".

La norma summenzionata stabilisce che l'ambito di applicazione delle norme generali dei procedimenti cautelari trova applicazione anche per i provvedimenti cautelari previsti dalle leggi speciali, qualora siano compatibili.

In linea generale, riferendosi "agli altri provvedimenti cautelari previsti dal codice civile e dalle leggi speciali", la dottrina processualcivilistica ha formulato due diverse opinioni<sup>412</sup>.

---

*misure cautelari in generale, nel tentativo di porre rimedio per esempio alla carenza del contraddittorio e alla tendenziale durata illimitata delle misure previste dalla previgente disciplina. La giurisprudenza, poi, si era divisa sulla compatibilità o no della disciplina prevista dal c.p.c. per i procedimenti cautelari in generale con le disposizioni della L. n. 4 del 1929".*

<sup>412</sup> Per un approfondimento sul tema e per maggiori richiami bibliografici, si veda E. VULLO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, 2012, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, III ed., Cedam, p. 1243. Ad avviso di questo Autore "l'estensione delle norme comuni a procedimenti diversi da quelli tipici ed espressamente indicati nell'art. 669 *quaterdecies* c.p.c., sia preceduta da una doppia valutazione: dapprima si deve determinare quali procedimenti possano essere considerati manifestazione di un'attività cautelare sulla base dei criteri tecnico processuali che qualificano questa forma di tutela giurisdizionale; in secondo luogo, bisogna verificare se l'applicazione della misura appartenente al nuovo rito uniforme risulti compatibile con la disciplina della misura cautelare speciale"; P. LUISO FRANCESCO, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 81, "il codice di procedura civile contiene le norme che riguardano il processo civile in qualunque sede giurisdizionale, salve le norme specifiche previste per i processi dinanzi ai giudici speciali [...] Per la giurisdizione amministrativa e per quella tributaria esistono specifici testi normativi, che però non sono autosufficienti, e si

Una corrente, della cosiddetta compatibilità globale<sup>413</sup> ritiene che la disciplina uniforme non può trovare applicazione se il provvedimento cautelare “speciale” preso in esame risulti essere in contrasto anche con una sola disposizione contenuta negli artt. 669 *bis* e ss. cpc.

La seconda corrente, maggioritaria, della cosiddetta compatibilità relativa<sup>414</sup>, ritiene che ai provvedimenti cautelari speciali possono essere applicate contemporaneamente sia le norme speciali che quelle previste dal procedimento cautelare uniforme qualora siano compatibili.

Tra gli studiosi di diritto tributario, con specifico riferimento alle misure cautelari di cui all’art. 22, non mi pare ci siano stati numerosi interventi.

Da un lato, c’è chi ha sostenuto che le disposizioni del codice di procedura civile integrino le disposizioni delle misure cautelari *ex art. 22*<sup>415</sup>.

Da un altro lato è stato sostenuto che la disciplina speciale può essere integrata limitatamente ad alcuni articoli del procedimento cautelare uniforme<sup>416</sup>.

---

*limitano a dettare le norme particolari relative ai processi che si svolgono davanti a tali giurisdizioni speciali. Ma laddove non esistano norme specifiche, si applica, anche ai processi giurisdizionali speciali, il codice di procedura civile”.*

<sup>413</sup> S. CHIARLONI, *Prime riflessioni sui valori sottesi alla novella del processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, p. 673; G. FRUS, *Le condizioni di applicabilità del nuovo procedimento cautelare uniforme previste dall’art. 669 quaterdecies c.p.c.*, in *Giur. it.*, 1992, p. 278.

<sup>414</sup> F. VERDE, *Diritto processuale civile*, Zanichelli, IV, 2010, p. 44; A. PROTO PISANI, *La nuova disciplina del processo civile*, Jovene, 1991, p. 376.

<sup>415</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, XI ed., Utet, 2011, p. 285 secondo cui “*le disposizioni dell’art. 22 D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, devono essere integrate, oltre che dalle disposizioni del codice civile, dalle norme del codice di procedura civile*”. In una nota contenuta nella medesima pagina, l’Autore sostiene che “*in base all’art. 669 quaterdecies del cod. proc. civ., le disposizioni del codice di rito si applicano anche ai provvedimenti cautelari previsti da leggi speciali*”; secondo G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 121, “*le disposizioni generali ed organiche in tema di procedimenti cautelari di cui al c.p.c. possono applicarsi anche al di fuori del processo civile ed in particolare nel processo tributario, non presentando aspetti di incompatibilità con le norme tributarie*”.

<sup>416</sup> E. VULLO, *Commento all’art. 22 D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, 2012, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, III ed., Cedam, p. 1244, “*a me pare che quando la misura cautelare pro fisco riguarda crediti relativi a tributi soggetti alla giurisdizione speciale tributaria, la possibilità*

Altra dottrina sostiene che le disposizioni del codice di procedura civile trovano applicazione solamente qualora non sussista la giurisdizione delle Commissioni tributarie<sup>417</sup>.

Infine, trovano applicazione le norme sulle prove contenute nel codice civile.

Sebbene non ci sia un esplicito rinvio nel D. Lgs. n. 472/97 e nel D.Lgs. n. 546/92 a questo codice, essendo le norme in esso contenute di diritto comune, devono ritenersi applicabili<sup>418</sup>.

### 1.3 Le parti

Dal primo comma dell'art. 22 si evince quali soggetti<sup>419</sup> rivestono, nel presente processo, le vesti di attore<sup>420</sup> e di convenuto.

---

*di integrare la disciplina speciale, attingendo alle norme che regolano il procedimento cautelare uniforme, si limiti, in definitiva, all'art. 669 septies c.p.c. [...], all'art. 669 novies c.p.c. [...], all'art. 669 duodecies c.p.c. [...], e, forse [...] all'art. 669 decies c.p.c.*

<sup>417</sup> S. MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo*, Il fisco, 36/1999, p. 11649. L'Autore, facendo riferimento all'art. 22, comma 5, sostiene che "in tale ipotesi trovano applicazione le disposizioni del Libro IV, Titolo I, capo III, Sezione I, del codice di procedura civile". Limitando il richiamo alle disposizioni delle misure cautelari del codice di procedura civile solamente al comma 5 dell'art. 22, mi pare che voglia limitare la portata solamente al procedimento avanti al giudice ordinario.

<sup>418</sup> In merito all'applicabilità del codice civile alle prove tributarie si veda F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 157. Secondo l'Autore "l'applicabilità del codice civile alle prove tributarie non è esplicitamente prevista da una norma di rinvio, ma discende dall'essere, le norme del codice sulle prove, norme di diritto comune, applicabili, oltre che nel diritto privato, anche nel diritto pubblico. In ciò risiede il fondamento dell'applicabilità delle norme di quel codice, ma anche il limite: non sono applicabili le norme che risultino avere una portata o una ratio di natura strettamente privatistica".

<sup>419</sup> In merito alle parti nel processo tributario, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 61; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102; F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2002, p. 68; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003.

<sup>420</sup> G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie* (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 290, "la legittimazione attiva spetta al titolare

Attore è “l’ufficio o l’ente” che “può richiedere” l’adozione delle misure cautelari.

Convenuto è il “trasgressore” e gli eventuali “soggetti obbligati in solido”, cioè i soggetti destinatari delle misure cautelari.

A differenza del processo tributario relativo al rapporto sostanziale non credo sia opportuno parlare di “parte ricorrente” e di “parte resistente” in quanto il presente processo cautelare non consiste in un processo d’impugnazione.

In senso contrario si è espressa in diverse occasioni la dottrina e la giurisprudenza che ha attribuito all’ente istante la qualifica di “ricorrente” e al soggetto che si oppone la qualifica di “resistente”.

Proprio la posizione che assumono le parti nel processo costituisce una delle differenze principali tra il presente processo e quello tributario riguardante il rapporto sostanziale dove l’attore in senso formale è il soggetto che impugna l’atto, cioè il ricorrente.

Dal lato opposto, assume le vesti del convenuto in senso formale la parte pubblica, cioè il soggetto che ha emesso l’atto impugnato, cioè la parte resistente.

L’attore, come in precedenza indicato, è “l’ufficio o l’ente”.

Per ufficio si deve intendere l’ufficio locale dell’agenzia delle entrate o l’ufficio delle dogane e dei monopoli di stato mentre con il termine ente

---

*dell’ufficio o al legale rappresentante dell’Ente che per legge ha il potere di sottoscrivere l’atto di contestazione o di irrogazione. Tale potere spetta a nostro avviso anche ad un organo superiore della amministrazione finanziaria che per legge o per disposizione interna abbia in potere sostitutivo. Non è sostenibile, infatti, la tesi seguita dalla [CTP Genova, sez. I, 26 novembre 1998, in Corr. Trib., 1999] secondo la quale non è possibile una delega o una avocazione. Se può essere delegato l’atto di contestazione o di irrogazione non si vede perché non deve potere essere delegato un atto di richiesta di cautela”.*

*CTP Genova, Sent. n. 251 del 26 novembre 1998, massima in CeRDEF, “Il Direttore regionale delle entrate non ha legittimazione a formulare istanza al Presidente della Commissione tributaria provinciale per l’iscrizione di ipoteca o per l’autorizzazione a sequestro conservativo sui beni del trasgressore e degli altri obbligati. Soggetto legittimato è, infatti, in via esclusiva, il singolo Ufficio che procede all’accertamento”.*

credo che il legislatore abbia inteso, oltre agli enti locali quali i comuni<sup>421</sup>, province e regioni anche tutti quei soggetti titolari di potere impositivo, quali le Camere di commercio e i Consorzi di bonifica.

Difatti, nel processo verbale di constatazione da questi redatto può essere indicata la convenienza ad adottare le misure cautelari nei confronti del soggetto verificato.

Infine, l'impulso per l'adozione delle misure cautelari può provenire anche da un ente impositore estero che può richiedere ai competenti organi italiani l'adozione di misure cautelari sulla base di crediti per tributi, interessi e sanzioni da questi vantati<sup>422</sup>.

Viceversa, gli enti impositori italiani potranno richiedere ad altri Stati l'adozione di misure cautelari sulla base dei propri crediti tributari.

Ovviamente la questione non è di semplice soluzione, bisogna far riferimento alla normativa internazionale e alle eventuali convenzioni stipulate tra l'Italia e lo Stato estero.<sup>423</sup>

Difatti, l'amministrazione finanziaria o altro ente estero non può direttamente esercitare i propri poteri nel territorio di un altro Stato, pena la violazione della sovranità territoriale.<sup>424</sup>

In ambito europeo, per quanto riguarda l'assistenza<sup>425</sup> in materia di riscossione (e di adozione di misure cautelari) bisogna far riferimento alla

---

<sup>421</sup> La giurisprudenza di merito, in una recente pronuncia ha sostenuto che anche *"l'ente comunale può validamente richiedere al giudice tributario di disporre l'iscrizione di ipoteca e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo a garanzia del proprio credito Ici"*, massima della CTP Reggio Emilia, Sez. I, Sentenza 17 luglio 2013, n. 88, in *Massimario Emilia Romagna*, 2013, p. 118.

<sup>422</sup> La CTR Emilia Romagna, 7 febbraio 2007, n. 167, massima in *CeRDEF*, dispone che le misure cautelari ex art. 22 possono riguardare anche i crediti bancari presso istituti di credito esteri.

<sup>423</sup> In merito alle convenzioni internazionali, si veda C. SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali)*, in *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè, Milano, p. 517.; C. SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, 2011.

<sup>424</sup> In merito ai problemi della territorialità nel diritto tributario, si veda G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, 2004.

<sup>425</sup> Cfr., in dottrina, DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni, in: la concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p. 639 e ss.; A. DI PIETRO, *La asistencia tributaria y la protection juridica del contribuyente*,

Direttiva 16 marzo 2010, n. 24, la quale prevede che ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero da uno Stato membro deve essere trattato come un credito dello Stato membro adito, salvo diversa disposizione prevista dalla direttiva<sup>426</sup>.

La direttiva stabilisce le norme ai sensi delle quali gli Stati membri devono fornire, in uno Stato membro, l'assistenza<sup>427</sup> al recupero dei tributi di qualsiasi tipo sorti in un altro Stato membro<sup>428</sup>.

Quest'assistenza concerne anche l'adozione di misure cautelari.

Affinché le misure cautelari possano essere adottate nello Stato membro adito, l'autorità richiedente deve presentare un'apposita domanda.<sup>429</sup>

Su domanda dell'autorità richiedente l'autorità adita procede all'adozione di misure cautelari se consentito dalla legislazione nazionale e conformemente alla propria prassi amministrativa.<sup>430</sup>

In ambito nazionale, per quanto riguarda i crediti tributari vantati da altri Stati membri, bisogna far riferimento al Decreto legislativo 09 aprile 2003 n. 69 e al Decreto ministeriale 22 luglio 2005 n. 179.

Il D.Lgs. n. 69/2003 prevede le norme di mutua assistenza per il recupero dei crediti tributari sorti in un altro Stato membro<sup>431</sup>.

L'autorità richiedente può formulare una domanda di recupero soltanto se il credito o il titolo che ne permette l'esecuzione non sono contestati nello

---

in *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Union Europea*, Fernando Fernandez Marin, Barcelona, Tirnt, 2006, p. 15 e ss.; A. DI PIETRO, *Lo scambio d'informazioni fiscali e la piena realizzazione degli obiettivi del Trattato UE*, in *El intercambio de informacion como asistencia tributaria externa del estado en la Unione Europea*, a cura di Fernando Fernandez Martin, Valencia, Tirant lo blach, 2006, p. 14 e ss.

<sup>426</sup> Art. 13, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>427</sup> Art. 1, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>428</sup> Art. 2, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>429</sup> Art. 10, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>430</sup> Cfr. Art. 16, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24, "Il documento redatto, se del caso, ai fini dell'adozione di misure cautelari nello Stato membro richiedente e relativo al credito per cui è domandata l'assistenza reciproca è allegato alla domanda di misure cautelari nello Stato membro adito. Tale documento non è oggetto di alcun atto di riconoscimento, completamento o sostituzione nello Stato membro adito".

<sup>431</sup> Art. 1, Decreto legislativo 09 aprile 2003 n. 69.

Stato membro in cui essa ha sede, salva l'espressa volontà di procedere comunque al recupero in caso di contestazione.

Inoltre, per eseguire il recupero presso lo Stato adito, l'Autorità dello Stato richiedente deve aver avviato nel proprio Stato le procedure di recupero e queste non potranno consentire l'integrale soddisfazione del credito.<sup>432</sup>

Individuati i soggetti legittimati a richiedere l'adozione delle misure cautelari, bisogna verificare quali, tra questi, sono muniti della competenza.

La giurisprudenza e la dottrina ritengono competente l'ufficio o l'ente titolare del credito, non assumendo alcuna importanza qualunque altro collegamento, quale potrebbe essere quello del luogo nel quale il provvedimento dovrebbe essere eseguito.<sup>433</sup>

Una dottrina isolata ha ritenuto che sarebbe più razionale adottare "il criterio di collegamento con il luogo del bene oggetto di tutela".<sup>434</sup>

---

<sup>432</sup> Art. 5 e 7, Decreto legislativo 09 aprile 2003 n. 69.

<sup>433</sup> Secondo S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 679, "la formulazione della disposizione che attribuisce all'ufficio il potere di agire quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito sembra, poi, indicare in capo all'ufficio che ha irrogato la sanzione la competenza a chiedere la misura, piuttosto che in capo a quello del luogo nel quale il provvedimento deve essere eseguito".

<sup>434</sup> D. CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it), "La competenza territoriale di cui all'art. 4 D.Lgs. 1992, n. 546, fa riferimento al processo con l'ente impositore in posizione di parte convenuta, e la competenza territoriale è determinata in funzione della sede di tale ente. Nel giudizio cautelare le posizioni processuali sono invertite: l'ente sanzionatore è attore, mentre è il sanzionato ad essere nella posizione di parte convenuta, e può essere residente al di fuori dell'ambito di competenza territoriale della Commissione Tributaria Provinciale della sede dell'ente sanzionatore. Come si determina, dunque, la commissione competente? Applicando il principio generale del *forum rei proprio* dell'art. 4 D.Lgs. 1992, n. 546, competente potrebbe essere considerato il foro di cui all'art. 18 c.p.c., cioè il foro di residenza del sanzionato, mentre, in alternativa, potremmo richiamare la competenza territoriale prevista dall'art. 22, co. 5 D.Lgs. 1997, n. 472. Tale norma dispone che competente per le cautele, quando non sussista la competenza delle Commissioni tributarie, è il «tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente», e quindi il *forum actoris*, quindi, per analogia, potrebbe ritenersi competente la CTP riferita all'organo che richiede il

La norma non indica il criterio da seguire per determinare la competenza del Giudice tributario.

In linea teorica – così come per l'individuazione della competenza dell'ente impositore – potrebbe essere individuata nel domicilio fiscale del contribuente, nel luogo di esecuzione della misura cautelare o nella sede dell'ufficio titolare della pretesa tributaria.

A mio avviso, la competenza della commissione tributaria provinciale si determina sulla base della circoscrizione in cui ha sede l'ente impositore che ha emesso (o ha competenza a emetterlo qualora l'istanza si fondi su un processo verbale di constatazione) il provvedimento.

Quest'affermazione si basa su due ragionamenti.

In primo luogo, nel silenzio della norma, deve trovare applicazione il criterio generale contenuto nell'art. 4 del d.lgs. n. 546/1992.

In secondo luogo, poiché il comma quinto dell'art. 22 prevede che in caso d'insussistenza della giurisdizione tributaria l'istanza deve essere presentata al tribunale competente per territorio in ragione della sede dell'ufficio richiedente, si può presumere che il legislatore volesse adottare il medesimo criterio anche al caso in cui sussista la giurisdizione tributaria, visto che non viene specificato nulla di diverso.

Secondo l'Amministrazione finanziaria non assume alcun rilievo né la localizzazione dei beni oggetto d'ipoteca e sequestro conservativo, né il domicilio fiscale del trasgressore<sup>435</sup> in quanto l'istanza deve essere indirizzata alla Commissione “nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario che ha emesso o ha competenza ad emettere (nel caso il titolo sia il processo verbale di constatazione) il provvedimento”<sup>436</sup>.

---

*provvedimento. Tale soluzione comporta, certamente, un vantaggio per l'Agenzia, ma più razionale appare il criterio di collegamento con il luogo del bene oggetto di cautela”.*

<sup>435</sup> Circ. min., 6 luglio 2001, n. 66/E.

<sup>436</sup> Circ. min., 15 febbraio 2010, n. 4/E.



Anche ad avviso della dottrina la competenza delle Commissioni “deve essere determinata in ragione della circoscrizione in cui ha sede l’ufficio istante”<sup>437</sup>.

Possono però sorgere dei problemi nel caso in cui l’ufficio proponga un’istanza nei confronti di una società di persone e dei soci<sup>438</sup>.

In questo caso l’istanza verrebbe presentata nella Commissione competente per la società – in quanto l’ente impositore competente a emettere l’atto impositivo sarebbe quello nella cui circoscrizione ha la sede la società – mentre gli uffici competenti a emettere gli avvisi di accertamento nei confronti dei soci potrebbero essere diversi, in quanto, seguendo il medesimo criterio, questi potrebbero avere il domicilio fiscale in una differente circoscrizione di quella della società.

A questo punto bisogna chiedersi se possa sussistere un litisconsorzio<sup>439</sup> anche in questo processo che comporterebbe anche una deroga al principio di competenza qualora la causa venisse sottoposta unicamente e globalmente al giudice che deve pronunciarsi sull’istanza proposta nei confronti della società.

---

<sup>437</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 274.

<sup>438</sup> In merito all’impugnazione dell’avviso di accertamento del reddito delle società di persone si veda B. BELLE’, *Il processo tributario con pluralità di parti*, G. Giappichelli Editore, 2002, p. 103.

<sup>439</sup> In merito al litisconsorzio nel processo tributario si veda B. BELLE’, *Processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002; B. BELLE’, *La costituzione volontaria del litisconsorte pretermesso in appello evita la nullità del procedimento*, in *Giur. trib.*, 2003, p. 66; F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 65; L. CASTALDI, *Sul processo tributario litisconsortile. Lineamenti storico ricostruttivi*, Pisa, 2013; G. FALSITTA, *Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 174; F. RANDAZZO, *Litisconsorzio necessario fra condebitori d’imposta sugli atti di divisione*, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 1002; V. FICARI, *Il processo tributario*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, IV ed., Utet, 2012, p. 1008; ACCORDINO P., *Il rapporto tributario plurisoggettivo: riflessi processuali*, Giappichelli, 2011.

Sulla solidarietà in materia tributaria, si veda anche F. PICCIAREDDA, *Contributo allo studio della solidarietà tributaria. Le possibili tendenze evolutive dell’istituto*, Sapienza Università Editrice, Roma, 2004; F. PICCIAREDDA, *Rinasce la supersolidarietà tributaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 866 ss.; F. PICCIAREDDA, *Osservazioni in tema di decadenza e di solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1976, II, p. 14 ss.

Credo sia opportuno il litisconsorzio sebbene deroghi al principio di competenza.

In tal modo la controversia sarebbe affrontata da un unico giudice in virtù del fatto che l'oggetto del processo riguarda inscindibilmente la società e i soci.

Infine, la competenza della commissione tributaria regionale – qualora si dovesse ritenere ammissibile l'appello della sentenza pronunciata in primo grado dal giudice cautelare – si determina sempre secondo il criterio indicato dall'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 546/92.

#### **1.4 La notifica dell'atto presupposto**

L'ente impositore può presentare l'istanza di richiesta di misure cautelari al giudice tributario solamente dopo aver notificato un atto presupposto.

Gli atti posti a presupposto dell'istanza sono l'atto di contestazione, il provvedimento di irrogazione della sanzione, il processo verbale di constatazione e i provvedimenti con il quale vengono accertati maggiori tributi.

La mancata notifica di uno di questi atti o l'irrituale notifica della stessa dovrebbe comportare l'inaammissibilità dell'istanza<sup>440</sup>.

Nel silenzio della norma, si presume che la notifica debba avvenire ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, che disciplina “la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente” e ai sensi degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile.

L'utilizzo del termine “notifica”<sup>441</sup> in luogo del termine “consegna” ha fatto sorgere un contrasto interpretativo in seno al processo verbale di constatazione.

---

<sup>440</sup> Secondo la CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in *Banca Dati Ipsoa*, “è sufficiente osservare che il legislatore delegato ha adottato il termine notifica in senso generico, nel senso cioè che l'azione cautelare non possa essere esperita se gli atti sui quali essa è fondata non siano stati portati a formale conoscenza del contribuente nel loro testo integrale”.

Nella prassi il processo verbale di constatazione non viene notificato dall'ente impositore ma viene consegnato "a mano" direttamente dall'organo verificatore dell'Agenzia delle entrate o della Guardia di finanza, così come previsto dall'art. 52, comma 6, D.P.R. n. 602/1973.

Parte della giurisprudenza di merito<sup>442</sup> e della dottrina<sup>443</sup> ha ritenuto necessaria la notifica del processo verbale di constatazione allorché l'ente impositore voglia procedere all'adozione di misure cautelari.

---

<sup>441</sup> In dottrina è stato osservato che *"se la ragione della subordinazione della richiesta alla notifica sta, come sembra, nella necessità che il presupposto sia costituito da un atto giuridicamente esistente per il destinatario della misura, l'averne accumulato, per questo aspetto, il processo verbale agli altri atti, da un canto, sembra da riferire alle (marginali) ipotesi nelle quali l'ufficio intende procedere sulla base di un processo verbale nei confronti di un soggetto cui il processo verbale è estraneo, dall'altra, appare frutto di un'eccessiva semplificazione"*, S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 654.

<sup>442</sup> Cfr. CTP Nuoro, sentenza n. 276 del 22 novembre 2001 in *Banca dati Ipsoa*; CTP Reggio Emilia, sentenza n. 105 del 28 agosto 2006 in *Banca dati Ipsoa*; CTP Matera, Sez. I, Sent. n. 141 del 17 settembre 2002, in *Banca Dati Ipsoa*, *"l'articolo 22 impone, in ogni caso, la notifica dello stesso processo verbale di constatazione. L'enfasi posta dalla disposizione sul punto specifico ("... e dopo la loro notifica...") è indice di un certo rigore nella costituzione del contraddittorio formale, connesso alle possibili gravi conseguenze per il contribuente, che non ammette equipollenti. La norma chiarisce anche che il soggetto "attivo" non può essere la Polizia tributaria, che redige il verbale e normalmente ne dà comunicazione agli interessati, ma riconosce lo stesso Ufficio quale parte necessaria nel rapporto prodromico alla richiesta di misura cautelare"*.

<sup>443</sup> M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, *"apparso insuperabile il dato testuale che subordina l'istanza cautelare a detto adempimento, sicché, se si vuol procedere al sequestro sulla base del solo processo verbale, se ne rende necessaria la notificazione, oltre alla consegna (che, per altro, è attività dei verbalizzanti, mentre la notifica va effettuata dall'ufficio che intende valersi del verbale)"*; C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 1337, *"viene così riconosciuto al dato legislativo (art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997), che fa riferimento «all'atto di constatazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale e alla loro notifica», il significato proprio del termine, quale risulta dai richiamati artt. «60 del D.P.R. 600/1973» e «14 della legge 20 novembre 1982, n. 890», in base ai quali occorre che il contatto tra l'autore dell'atto e il suo destinatario debba avvenire per il necessario tramite di un agente della notificazione, ben specificandosi nel caso che «l'adempimento della notifica del processo verbale di constatazione non compete ai verificatori, che si limiteranno alla tradizionale consegna del verbale», e che, «di conseguenza, la successiva*

Altra giurisprudenza di merito<sup>444</sup> ha ritenuto che il termine “notifica” debba essere interpretato in senso ampio ricomprendendovi anche la consegna in quanto il processo verbale viene a esistere giuridicamente in seguito alla consegna al trasgressore che controfirma l’atto e riceve una copia.

La Circolare 15 febbraio 2010 n. 4/E dell’Agenzia delle Entrate raccomanda la notifica da parte dell’Ufficio anche per i processi verbali di constatazione già consegnati dai verificatori.

La notifica del processo verbale di constatazione dovrebbe diventare necessario qualora il trasgressore o il soggetto munito di delega per rappresentarlo e assisterlo nella fase dell’istruttoria si rifiutino di sottoscrivere e ritirare copia del processo verbale di constatazione.<sup>445</sup>

---

*notifica, anche se diretta al medesimo soggetto, sarà effettuata dall'Ufficio competente a richiedere le misure cautelari”.*

<sup>444</sup> CTP Ragusa, Sez. I, Sent. n. 138 dell’11 luglio 2006 in *Banca Dati Ipsa*, “la preliminare eccezione sollevata dal resistente in ordine all’inammissibilità della richiesta cautelare per difetto della preventiva notifica del processo verbale di constatazione, va senz’altro disattesa. Il comma 1 dell’art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, legittimando l’ufficio a richiedere misura cautelare in base all’atto di contestazione o al provvedimento irrogativo di sanzioni o anche in base a processo verbale di constatazione, preventivamente notificati, vuole che il contribuente - che va opportunamente garantito - venga posto nelle condizioni di conoscere, sostanzialmente, l’esatto contenuto della pretesa creditoria. Mentre l’atto di contestazione o il provvedimento sanzionatorio, in quanto atti di specifica competenza dell’ufficio, devono essere notificati dopo la loro formazione, il processo verbale di constatazione, formato dai verbalizzanti, è certamente conosciuto dal contribuente sia perché redatto in contraddittorio sia e soprattutto per effetto della consegna fattane dai verificatori al contribuente, confermata dalla sottoscritta dichiarazione di avvenuta ricezione da parte dello stesso”; CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in *Banca Dati Ipsa*.

<sup>445</sup> CTP Trentino-Alto Adige Trento, sez. I, sent. n. 91 del 14 agosto 2012 in *Banca dati Ipsa*, “Alla specifica richiesta alle parti di esibizione della prova dell’avvenuta notifica, né parte resistente, né l’Ufficio sono in grado di fornire la prova né della notifica, ma neppure, come sarebbe stato sufficiente per effetto della normativa successivamente intervenuta, la prova dell’avvenuta consegna del p.v.c. Dagli atti prodotti dall’Ufficio, ed esibiti anche dalla parte resistente, risulta che la commercialista di parte resistente, delegata a rappresentarla ed assisterla in quella fase, si è espressamente rifiutata sia di sottoscrivere l’atto che di ritirarne copia. A questo punto però né l’Ufficio Controlli né l’Ufficio Legale dell’Agenzia delle Entrate hanno dimostrato di aver provveduto a perfezionare la notifica ai sensi dell’art. 140 c.p.c. con il deposito dell’atto presso la casa Comunale, o comunque ad effettuare la comunicazione con la procedura prevista nel caso di rifiuto a ricevere. Manca quindi l’atto prodromico indispensabile per legittimare la presentazione da parte

## 1.5 L'istanza

L'atto introduttivo del processo è un'istanza che deve essere presentata dall'ente impositore al Presidente della Commissione tributaria provinciale competente.

L'istanza, ai sensi del primo e del secondo comma dell'art. 22, deve essere “motivata” e “notificata anche tramite il servizio postale alle parti interessate”.

Il legislatore tributario ha espressamente previsto che questo atto introduttivo del processo tributario debba essere motivato, nonostante questo obbligo si possa desumere dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, per quanto riguarda i provvedimenti amministrativi in generale e dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 in materia tributaria<sup>446</sup>.

L'istanza deve indicare il titolo in base al quale si procede, cioè l'atto di contestazione, l'avviso di irrogazione, il processo verbale di constatazione o il provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi.

Inoltre dovrà contenere la somma per la quale s'intende procedere, cioè l'importo del credito vantato, le ragioni che stanno alla base della pretesa

---

*dell'Agenzia delle Entrate dell'istanza cautelare inaudita altera parte e di conseguenza il decreto Presidenziale dd. 01.06.2012 avverso il quale è stato proposto il reclamo è da ritenersi privo di effetti”.*

<sup>446</sup> Per quanto riguarda la motivazione dei provvedimenti tributari, si veda G. BOLETTI, *Riflessioni sull'invalidità per difetto di motivazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, p. 511; A. PODDIGHE, *La motivazione dell'avviso di accertamento e la delimitazione della materia del contendere*, 2010, p. 510; A. PODDIGHE, *Potere dell'ufficio e motivazione per relationem*, in *Il fisco*, 2001, p. 1691; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 372.

(*fumus*) e le ragioni che giustificano il timore di perdere la garanzia del credito (*periculum*).<sup>447</sup>

Parte della giurisprudenza di merito ha ritenuto necessaria l'individuazione e la descrizione dei beni e diritti da sottoporre a sequestro o a ipoteca.<sup>448</sup>

In senso opposto, altra giurisprudenza di merito ha sostenuto che “il provvedimento autorizzativo non dovrà contenere la minuziosa elencazione delle cose da sottoporre a sequestro, che potrebbe anche risultare ingiustamente limitativo nei confronti del Fisco, nell'ipotesi che, in sede di prima esecuzione o anche successivamente venisse a conoscenza dell'ufficio procedente la esistenza di altri mobili o immobili di pertinenza”.<sup>449</sup>

Inoltre, dovrebbe contenere l'indicazione della commissione tributaria adita, il soggetto nei cui confronti si chiede l'adozione della misura cautelare, la sottoscrizione del funzionario incaricato e l'indicazione della possibilità di depositare delle memorie e documenti difensivi entro venti giorni dal ricevimento dell'istanza.

L'istanza dovrebbe essere considerata inammissibile se manca o è assolutamente incerta una di queste indicazioni.<sup>450</sup>

---

<sup>447</sup> CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 321 del 9 ottobre 2012, in *www.commercialistatelematico.com.*, in merito al *periculum in mora*, rigettando la richiesta di adozione di misure cautelari, ha sostenuto che “l'ufficio si è limitato ad affermare di ritenere che sussista fondato timore per l'Amministrazione finanziaria di perdere il proprio credito, omettendo di supportare con dati oggettivi tale affermazione, e, quindi, sottraendosi all'onere motivazionale generalizzato per ogni provvedimento, alla cui osservanza viene espressamente richiamato, anche, dall'Amministrazione centrale, con circolare 14 luglio 2000, n. 25”.

<sup>448</sup> La CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 226 del 2 luglio 2013 in *Banca Dati Ipsoa*, ha rigettato la richiesta di adozione di misura cautelare – oltre che per non aver fornito la prova del *periculum* e del *fumus* – per il fatto che “l'agenzia delle entrate chiede il sequestro conservativo di mobili registrati, neppure identificati [...] questa commissione non può non rilevare come la richiesta in esame avanzata dall'ufficio sia connotata da un'assoluta genericità, che ne determina, conseguentemente, un difetto di motivazione, non essendo stati indicati né i beni mobili registrati, oggetto di sequestro conservativo, né il valore degli stessi”.

<sup>449</sup> CTP Milano, Sez. I, Sent. n. 41 del 23 aprile 2004, in *Banca Dati Ipsoa*.

<sup>450</sup> Mi pare che anche la CTP Trento, Sez. I, Sent. n. 91 del 14 agosto 2012, in *Banca Dati Ipsoa*, ragioni in tal senso. Nella sentenza si legge che “si osserva infatti che il Giudice adito ha l'onere di verificare in via pregiudiziale l'avvenuta

Qualora i giudici riconoscano l'“inammissibilità dell'istanza, dovrebbero pregiudizialmente rigettarla”<sup>451</sup>.

In merito alla notifica<sup>452</sup> dell'istanza, la norma fa espresso riferimento “anche” alla possibilità di ricorrere al “servizio postale”, sottintendendo che possano essere utilizzate altre modalità.

Nel silenzio della legge, si presume che le altre modalità siano quelle previste dall'art. 60 del Dpr n. 600/73 nonché quelle previste dagli articoli 137 e seguenti del codice di rito.

Come destinatari della notifica<sup>453</sup> la norma fa riferimento alle “parti interessate” che, sulla base delle primo comma, potrebbero essere il “trasgressore” e i “soggetti obbligati in solido”.

Non è detto che l'ente impositore richieda l'adozione delle misure cautelari nei confronti di entrambi questi soggetti, pertanto il soggetto interessato è da ritenersi solamente colui nei cui confronti è richiesta l'adozione delle misure cautelari.

---

*ottemperanza da parte dell'Ufficio istante al disposto normativo di cui all'art. 22 D.Lgs. n. 472 del 1997 e quindi, la sussistenza dei requisiti stabiliti dalla norma. Onere di verifica che gli fa quindi carico comunque, dovendo egli procedere d'ufficio, anche ove trattasi di punto che non fosse stato specificatamente eccepito dalla resistente”.*

<sup>451</sup> C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, “Se spetta al giudice il compito d'interpretare la domanda, anche ai fini della sua precisa individuazione, non spetta, invece, sicuramente al giudice l'integrazione della motivazione dell'istanza, che la legge pone ad esclusivo carico della parte, cioè, nel caso, dell'Ufficio”.

<sup>452</sup> CTP Arezzo Sentenza del 22/06/2000 n. 139, massima in *CeRDEF*, pronunciandosi sul vizio di notifica di un'istanza, ha sostenuto che “ai sensi dell'art. 145 CPC, la notifica alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, o a mani del legale rappresentante (o ad altra persona incaricata), con la conseguenza che la notifica alla persona fisica del legale rappresentante, senza indicarne tale qualità, e nel di lui domicilio, rende nulla la notifica ed inaccoglibile il provvedimento con essa richiesto”.

<sup>453</sup> “L'inosservanza delle forme di un atto del giudizio si avrebbe, invece, nel caso di mancata notifica dell'istanza (che è atto del processo per ottenere le misure di garanzia). È in relazione a tale evenienza, dunque, e attesa l'assenza di specifica previsione del legislatore tributario, che si pronuncerà la nullità (ex art. 156, secondo comma, c.p.c.) dell'istanza (e, quindi, l'improcedibilità). La costituzione in giudizio del trasgressore, in tal caso, sanerebbe il difetto (art. 156, terzo comma, c.p.c.)”, S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 664.

Il soggetto escluso dalla richiesta di adozione di misure cautelari non ha alcun interesse a resistere nel processo cautelare.

Nel silenzio della legge ritengo che l'ente impositore, oltre a dover presentare l'istanza, deve provare i fatti costitutivi della propria pretesa impositiva, l'esistenza del *periculum* e l'avvenuta notifica sia dell'istanza che dell'atto presupposto.

Dunque, l'ente impositore dovrebbe depositare presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale un fascicolo contenente, oltre l'istanza, copia dell'atto presupposto e la prova dell'avvenuta notifica dell'istanza e dell'atto.

Se si condivide quanto ritenuto da alcuni giudici di merito secondo cui l'ente impositore deve indicare i beni nei cui confronti si richiede l'adozione delle misure cautelari, dovranno essere allegati anche copia dei certificati immobiliari e dei pubblici registri dove vengono indicati gli estremi dei beni nei cui confronti si richiede l'adozione delle misure cautelari.

Infine, non ritengo condivisibile la prassi di alcuni uffici dell'Agenzia delle Entrate che hanno richiesto nelle istanze l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo per un valore pari al doppio del credito asseritamente vantato.<sup>454</sup>

La norma che consente di adottare l'ipoteca "per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede" è contenuta nell'art. 77 del Dpr n. 602/1973 e non trova alcuna applicazione nelle misure cautelari in esame.

---

<sup>454</sup> Nella CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 226 del 2 luglio 2013 in *Banca Dati Ipsoa* si legge che "l'Agenzia delle Entrate – direzione provinciale di Lecce [...] chiedeva al Presidente della Commissione tributaria provinciale, ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 [...] l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo dei beni mobili registrati [...] fino alla concorrenza della somma di [...] pari al doppio del credito vantato dall'amministrazione finanziaria"; nella CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1698 del 16 maggio 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) si legge che l'ufficio dell'agenzia delle entrate richiedeva "l'autorizzazione a procedere all'iscrizione di ipoteca sui beni immobili [...] al sequestro conservativo dei beni immobili [...] per un valore complessivo di [...] pari al doppio del credito vantato dall'amministrazione finanziaria". Si veda anche la CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1409 del 12 aprile 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com); CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 321 del 9 ottobre 2012, in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com).



## 1.6 Il procedimento cautelare ordinario

Al fine di comprendere il presente paragrafo e quelli successivi è necessario riassumere brevemente le fasi di questo processo cautelare<sup>455</sup>.

L'ente impositore deve redigere un'istanza, notificarla al convenuto e successivamente depositarla presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale competente.

Con il deposito dell'istanza presso la Segreteria della Commissione viene incardinato il processo.

La parte convenuta, entro venti giorni dalla notifica dell'istanza, può depositare memorie o documenti difensivi.

Decorso questo termine, il Presidente della Commissione fissa con decreto la trattazione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

La Commissione decide con sentenza.

---

<sup>455</sup> In merito al procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 101 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, p. 1603; F. BATISTONI FERRARA, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, p. 1109; B. BELLE', *Sospensione del processo tributario e sentenze a futura memoria*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 1794; B. BELLE', *Questioni in tema di definizione delle liti fiscali pendenti: art. 16, legge n. 289/2002*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 449; A. PODDIGHE, *Avviso di accertamento: atto processuale o provvedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, p. 706; G. BOLETTTO, *Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria del processo tributario*, in *Giur. trib.*, 2001, p. 452; G. BOLETTTO, *La notifica dei ricorsi al Ministero anziché all'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 2003, p. 3450; G. FRANSONI, *La costituzione in giudizio*, in *Il processo tributario, G.S.D.T.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, p. 419; G.A. MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1975, p. 525; F. PICCIAREDDA, *La pregiudiziale comunitaria nel processo tributario: alcuni spunti di riflessione*, in *Riv. Giur. Sarda*, 2008, p. 231; F. PICCIAREDDA, *Il sistema della giustizia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 513 ss.; F. RANDAZZO, *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2690; F. MOSCHETTI, *La disciplina del ricorso nel novellato processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 1055; M. VILLANI, *La costituzione delle parti nel nuovo processo tributario*, in *Corr. trib.*, 1996, p. 1487; L. TROMBELLA, *La produzione di documenti nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 921.

A questo procedimento, definibile in questa sede “ordinario”, se ne affianca un altro, definibile “d’urgenza”.

Quest’ultimo procedimento avviene in luogo del primo quando il Presidente, ricevuta l’istanza, provvede con decreto motivato in quanto ritiene che si è in presenza di eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo.

Contro il decreto presidenziale è ammesso il reclamo al collegio entro trenta giorni.

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

Riassunti i due procedimenti, essi si possono analizzare singolarmente.

In seguito alla notifica dell’istanza al convenuto, la stessa deve essere depositata presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale competente.

Per quanto riguarda i termini del deposito, l’art. 22 non dice nulla.

In dottrina è stato rilevato che sarà interesse dell’Ufficio depositare l’istanza in segreteria il prima possibile.<sup>456</sup>

Il comma secondo dell’articolo 22 prevede che in seguito alla notifica dell’istanza le parti interessate “possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi”.<sup>457</sup>

---

<sup>456</sup> G. BOLETTI, *Commento all’art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 795 “A questo proposito si osserva che l’art. 22 non prevede alcun termine per il deposito; è ragionevole ritenere, tuttavia, che sia interesse dell’Ufficio depositare l’istanza con la maggiore sollecitudine possibile, così da consentire ai giudici di formare al più presto il fascicolo e di pronunciarsi sulla domanda”.

<sup>457</sup> CTP Bari, Sent. n. 169 del 21 ottobre 2005, in *CeRDEF*, “I termini processuali sono fissati dai commi 2 e 3 del citato art. 22. In particolare, il comma 2 prescrive che le parti interessate possono, entro venti giorni dalla notifica dell’istanza, “depositare memorie e documenti difensivi”. Dovendosi ritenere - sulla base della produzione documentale esibita dalla società ricorrente (a seguito specifica contestazione del difensore della resistente M. Ltd., che sul punto poteva comunque interloquire in considerazione della natura della questione) - la notifica perfezionata il 21 luglio 2005 (data del ricevimento, quindi applicandosi la regola della ricezione per l’esercizio dei diritti del notificatario, essendo stato dal notificante utilizzato il servizio postale), la costituzione doveva avvenire entro venti giorni da tale data, per cui tardiva è la costituzione avvenuta solo all’odierna

Poiché il legislatore utilizza il verbo “potere” in luogo di “dovere” si desume l’assenza di un obbligo da parte del soggetto interessato dal costituirsi in giudizio.

L’indicazione del termine di venti giorni dalla notifica credo debba decorrere dalla data di ricevimento dell’atto e non “dalla notifica” dello stesso da parte dell’ente impositore.

I due differenti “momenti” della notifica non è detto che coincidano nel medesimo giorno, pertanto, qualora l’atto dovesse essere ricevuto dall’interessato in un momento temporalmente distante, rischierebbe di trovarsi costretto a depositare delle memorie in un lasso di tempo più breve rispetto a quello previsto dal legislatore, comprimendo il proprio diritto di difesa.

Come prima si è rilevato, la norma non indica il termine entro cui l’ente impositore debba costituirsi in giudizio, pertanto, potrebbe accadere che in seguito alla notifica dell’istanza al soggetto interessato, quest’ultimo si costituisca in giudizio prima che l’ente impositore depositi l’istanza in commissione.

In questo caso, sorge il dubbio se la Segreteria della commissione possa accettare le memorie.

Se non le accettasse, si potrebbe verificare che l’ente impositore depositi l’istanza oltre i venti giorni dalla notifica alle parti interessate, rendendo impossibile il deposito delle difese della parte privata nel termine di venti giorni decorrenti dalla data di ricevimento dell’istanza.

Nel caso in cui la parte privata dovesse costituirsi in giudizio prima della parte resistente, la segreteria della commissione dovrebbe accogliere le memorie e aprire un fascicolo, in attesa dell’istanza dell’ente impositore.

---

*udienza di trattazione. A nulla vale il rilievo che si verte in materia cautelare, dal momento che - come si è innanzi precisato - è stata seguita la procedura ordinaria di definizione del giudizio con sentenza. In definitiva, poiché i termini processuali si intendono prescritti a pena di decadenza, dalla relativa inosservanza consegue l'inammissibilità della costituzione in giudizio della resistente M. Ltd. Questa declaratoria comporta che non può tenersi conto del contenuto degli atti di costituzione e difesa”.*

Poiché la norma non richiede che la parte resistente notifichi le proprie memorie all'ente impositore prima di depositarle in commissione tributaria, il resistente dovrebbe costituirsi depositando le memorie in duplice copia.

In merito alla costituzione in giudizio dell'ente impositore (comma 1) e alla notifica dell'istanza alla parte privata (comma 2) credo si possa svolgere un'ulteriore riflessione.

Seguendo l'ordine del dettato legislativo potrebbe sembrare che l'ente impositore debba prima costituirsi in giudizio depositando il proprio fascicolo con l'istanza e successivamente notificare la stessa al soggetto nei cui confronti si vuole procedere con le misure cautelari.

A me pare che il legislatore non indichi quale di questi fasi debba essere svolta per prima e quindi credo che, così come avviene nel processo tributario sul rapporto sostanziale, l'ente impositore debba prima notificare l'istanza alla parte privata e poi costituirsi in giudizio.

In ogni caso, qualora fosse invertito l'ordine, non dovrebbe dichiararsi inammissibile l'istanza depositata dall'ente impositore, in quanto non vi è un'espressa previsione legislativa sul punto.

La questione è stata affrontata in una sentenza di merito dove i giudici hanno ritenuto "applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni dettate per l'ordinario processo di cognizione innanzi alle Commissioni tributarie, nel quale, ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, il ricorso va depositato nella segreteria della Commissione dopo la notificazione alle controparti".<sup>458</sup>

---

<sup>458</sup> CTP Cosenza, Sez. I, Sent. n. 431 del 5 novembre 2007, in *Fisco on line*, 2007. I giudici hanno inoltre sostenuto che *"i soggetti destinatari della notifica, entro venti giorni dalla stessa, possono depositare memorie e documenti difensivi (art. 22, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997) ed il Presidente della Commissione può fissare la trattazione del ricorso solo dopo la scadenza di detto termine. Da ciò si evince chiaramente che la notificazione, che costituisce il dies a quo del termine dei venti giorni, deve risultare dall'istanza depositata; in caso contrario il Presidente della Commissione, non conoscendo la data della notifica dell'istanza, non potrebbe fissare la udienza di trattazione (oppure dovrebbe richiedere il deposito delle ricevute di notifica dell'istanza alle controparti, con notevole aggravio e allungamento di un processo che, per le caratteristiche e le funzioni, deve avere un celere svolgimento)"*.

Infine, il presidente della commissione, decorso il termine di venti giorni dalla notifica dell'istanza alle parti interessate, formato il fascicolo, "fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La commissione decide con sentenza".

### **1.7 La trattazione e le spese del giudizio**

Il comma 3 dell'art. 22 prevede che la "trattazione dell'istanza" debba avvenire "per la prima camera di consiglio utile" e deve esserne data "comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima"<sup>459</sup>.

Ad avviso della dottrina la comunicazione della trattazione dell'istanza dovrebbe effettuarsi anche alle parti non costituite.<sup>460</sup>

Se la Segreteria della commissione non notifica a una delle parti regolarmente costituite la comunicazione della trattazione della

---

<sup>459</sup> A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657, "Il significato di tale preavviso non è chiaro: qualora esso sia inteso come atto di informazione dell'udienza in camera di consiglio, il suo rilievo verrebbe ad essere insignificante, poiché le parti ricevono, comunque, successivamente alla decisione, l'informazione sull'esito della controversia. Questo primo significato parrebbe, quindi, non sostenibile in via logica. D'altra parte, se si intende il preavviso in funzione dei diritti della difesa, non si capisce perché la norma non consenta alle parti la presenza in camera di consiglio. Né questo silenzio potrebbe intendersi in senso omissivo, poiché, nello stesso articolo 22 detta presenza è espressamente prevista laddove la Commissione debba decidere in sede di reclamo".

<sup>460</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 274; S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 696, "il terzo comma prevede che sia data comunicazione alle parti. E sembra che tali debbano considerarsi soltanto quelle costituite. È da chiedersi se gli interessati (non costituiti), che siano comunque venuti a sapere della data fissata per la discussione, possano costituirsi direttamente in udienza. Seguendo la falsariga del suesposto indirizzo giurisprudenziale, che tende a favorire il contraddittorio nei procedimenti in questione, si deve finire con l'ammettere la possibilità delle parti interessate di costituirsi anche in udienza".

controversia oppure la comunica in un tempo più ristretto rispetto a quello di dieci giorni, la sentenza dovrebbe essere dichiarata nulla.<sup>461</sup>

Un simile ragionamento non si discosta dall'interpretazione che viene data dall'art. 31 del d.lgs. 546/92.

Il comma 3 dell'art. 22 prevede che la trattazione della controversia deve avvenire in "camera di consiglio", ma non indica che le parti siano sentite.

Invece, il comma 4 dell'art. 22, relativo al procedimento d'urgenza, prevede che se una parte propone reclamo avverso il decreto presidenziale, il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

Poiché sia il comma 3 che il comma 4 prevedono che la controversia debba avvenire in camera di consiglio ma solo il comma 4 prevede espressamente che debbano essere sentite le parti, la dottrina e la giurisprudenza si sono chieste se anche nel procedimento cautelare ordinario debbano essere sentite le parti.

Inoltre, si sono chiesti se la trattazione possa avvenire anche in pubblica udienza, previa istanza di una delle parti.

Autorevole dottrina ha sostenuto che la trattazione debba avvenire in camera di consiglio sentite le parti.<sup>462</sup>

---

<sup>461</sup> G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 289, "il Presidente fissa la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile e dispone che sia dato avviso alla parte almeno dieci giorni prima. La misura viene pronunciata con sentenza dalla Commissione tributaria provinciale, che provvede dopo aver sentito le parti in camera di consiglio. Le parti possono anche non comparire. L'importante è che sia stato dato l'avviso. Il provvedimento, sulla base dei principi generali, è nullo se manca l'avviso o se non sono rispettati i dieci giorni per la comparizione".

<sup>462</sup> C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, "Contrariamente a quanto ritenuto dalla sentenza in commento, l'art. 22, comma 2, nel prevedere che il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza «per la prima Camera di consiglio utile», oltre ad indicare un preciso riferimento temporale, prescrive anche che la trattazione debba generalmente avvenire in camera di consiglio, come del resto è detto esplicitamente per il caso previsto dal comma 4. Ovviamente, in camera di consiglio, debbono essere «sentite le parti», come precisato, tanto in quest'ultimo comma, quanto in quello precedente (ove, infatti, si dice che nel decreto di fissazione della trattazione per la prima Camera di

La giurisprudenza di merito, in una delle prime pronunce relative alle misure cautelari *ex art. 22*, ha ritenuto che il processo cautelare debba sempre svolgersi in pubblica udienza o comunque sentite le parti.<sup>463</sup>

La Cassazione ha stabilito che sebbene “il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, prescriva espressamente la previa audizione delle parti solo in relazione alla decisione del collegio in esito a reclamo avverso il Decreto Presidenziale emesso *inaudita altera parte*, non sembra dubitabile che tale audizione debba aver luogo (pur in assenza di preventiva richiesta delle parti di trattazione in pubblica udienza D.Lgs. n. 546 del 1992, *ex art. 33*), anche nell'ipotesi, ordinaria, in cui l'istanza cautelare venga direttamente sottoposta alla cognizione del collegio”.<sup>464</sup>

---

*consiglio dev'essere data «comunicazione alle parti» almeno dieci giorni prima e tale comunicazione non può essere che finalizzata all'audizione delle parti, per l'appunto in questa Camera di consiglio). Il rito camerale a contraddittorio garantito risulta del resto perfettamente confacente alla natura del processo in termini, che mantiene pur sempre natura cautelare e che non risulta in contraddizione con la, pur discutibile, forma del provvedimento finale, che l'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, ai commi 3 e 4, indica inequivocabilmente debba essere dato con sentenza, dalle commissioni tributarie (mentre, *ex art. 22*, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992 ed *ex artt. 669 septies ed octies*, c.p.c. i provvedimenti fiscali del giudice ordinario cautelare in materia hanno forma di ordinanza reclamabile)”.*

<sup>463</sup> LA CTP Emilia-Romagna Bologna Sez. XV, Sent., 10-10-1998, n. 1238, in *Banca dati Ipsoa*, ha applicato in via analogica l'art. 47 del d.lgs. 472/97, “l'udienza odierna si è svolta nelle forme della pubblica udienza, pur in mancanza di espressa istanza delle parti, anteriore alla udienza stessa. La forma della pubblica udienza si è, peraltro, adottata con l'accordo delle parti, prestato oggi verbalmente, su tale tipo di udienza, udienza maggiormente garantistica per le loro ragioni. Anche sulle ragioni della adozione della udienza pubblica, per il procedimento di cui all'articolo 22 *cit.*, occorre svolgere breve motivazione. Pur in mancanza di una espressa disposizione della norma, deve ritenersi che il procedimento in questione debba sempre svolgersi in pubblica udienza o comunque sentite le parti; non osta, ovviamente, la dizione di cui all'articolo 22, comma 3, in base alla quale il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile. La norma non intende indicare che la trattazione deve avvenire in camera di consiglio, come sarebbe se la norma avesse detto che il presidente fissa la data per la trattazione in camera di consiglio. Vi sono, invece, indici normativi per i quali si deve ritenere che le parti debbano essere sentite; poco importa, allora, se si tratta di camera di consiglio, sentite le parti (come prevede l'articolo 47, D.P.T.), ovvero di pubblica udienza”.

<sup>464</sup> Cass., Sez. V, n. 7342 del 19 marzo 2008, in *Banca Dati Ipsoa*. I Giudici affermano anche che “al riguardo, e restando nell'ambito della previsione del medesimo citato art. 22, va osservato come del tutto priva di giustificazione razionale si rivelerebbe riservare un diverso trattamento procedimentale, con esclusivo riferimento all'interlocuzione delle parti in Camera di consiglio, ai fini

Inoltre, la Suprema corte ha rilevato che “la mancata esplicita prescrizione della previa audizione delle parti in merito alla trattazione dell’istanza cautelare direttamente sottoposta alla cognizione del collegio costituisce mera lacuna legislativa, frutto d’imperfetta formulazione e, peraltro, agevolmente colmabile in funzione sistematica”.

Al procedimento, che si conclude con sentenza,<sup>465</sup> dovrebbero trovare applicazione le norme contenute nella sezione III e IV, Capo I, Titolo II del d.lgs. n. 546/92 che regolano la deliberazione, la redazione e la pubblicazione della stessa.

In seguito alla trattazione, la Commissione si pronuncia non solo sull’applicazione delle misure cautelari, ma anche sulle spese di giudizio.<sup>466</sup>

La dottrina<sup>467</sup> ha sostenuto che se la richiesta di adozione di misure cautelari è avanzata in pendenza del giudizio di merito, il giudice del rapporto sostanziale è quello competente a liquidare le spese.

---

*dell'adozione di decisioni tese entrambe a definire il medesimo procedimento (quello cautelare di prima istanza dinanzi alla commissione provinciale), ancorché, nell'un caso, qualificato dalla presenza di un subprocedimento di competenza presidenziale finalizzato all'adozione di provvedimento interinale inaudita altera parte. Deve, d'altro canto, considerarsi che il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, non può che essere letto in stretta correlazione con la previsione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, che contempla (cfr. la rubrica del capo 2^) la disciplina generale del procedimento cautelare tributario e che statuisce che il collegio decide, "sentite le parti in Camera di consiglio" (senza che, all'uopo, sia necessaria la richiesta di trattazione D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 33, prevista soltanto per l'ordinario giudizio a cognizione piena)".*

<sup>465</sup> D. CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it), “fondamentale, è enunciare in dispositivo i dati catastali identificativi – senza errori – degli immobili da gravare di ipoteca, perché è proprio sulla base del dispositivo che il conservatore accetta l'iscrizione e la trascrizione. Un errore o la genericità del dispositivo [accoglie il ricorso] vanifica in radice la cautela, a causa dell'inevitabile rifiuto d'iscrizione: occorre rammentare che il conservatore opera sulla base della sua personale responsabilità, ex artt. 2673 e 2674 c.c.”.

<sup>466</sup> In merito alle spese del giudizio nel processo tributario, si veda B. BELLE', *Le spese del giudizio*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, 1999, p. 299; F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 76; C. CONSOLO, *Le spese del processo e la Costituzione (il principio del victus victori e la sua assenza dal processo tributario di nuovo davanti alla Consulta)*, in *Giur. it.*, 1990, p. 1353.



Se la richiesta è proposta prima che venga attivato il giudizio relativo al rapporto sostanziale, è il giudice della procedura cautelare a dover provvedere in merito.

A mio avviso, anche nel caso in cui la richiesta di adozione di misure cautelari venga avanzata in pendenza del giudizio di merito, dovrebbe pronunciarsi il collegio che ha esaminato l'istanza cautelare.

Il collegio che deve pronunciarsi sul rapporto sostanziale potrebbe non essere a conoscenza del procedimento cautelare in corso o, perlomeno, non aver mai letto l'istanza.

Nel caso in cui venga attivato il procedimento cautelare d'urgenza – si veda il successivo paragrafo – il procedimento potrebbe concludersi con decreto, qualora questo non venga reclamato nei termini.

In questo caso sorge il problema d'individuare con quale atto debbano essere liquidate le spese.

Credo che una soluzione possa essere liquidare le spese con decreto separato qualora la parte soccombente non reclaims il decreto nel termine di trenta giorni dalla sua comunicazione.

Nel caso in cui la parte soccombente faccia reclamo, la liquidazione delle spese potrà avvenire con sentenza.

Ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 “la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile”.

---

<sup>467</sup> S. MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo*, in *Il fisco*, 1999, p. 11649, “La competenza attribuita alla Commissione tributaria fa sì che, se la richiesta è avanzata in pendenza del giudizio di merito, il giudice provvede a liquidare le spese del procedimento cautelare alla luce dell'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Se, invece, la richiesta è proposta anteriormente all'inizio del giudizio di merito, è il giudice della procedura cautelare a dover provvedere in merito. E' ovvio che se la Commissione dovesse rigettare l'istanza le spese vengono liquidate a favore dell'interessato a prescindere dal fatto, peraltro successivo, di un giudizio di merito favorevole all'ufficio procedente”.

Nella giurisprudenza di merito la compensazione delle spese è stata ravvisata nel leale comportamento del contribuente, nella novità del rito cautelare introdotto con l'art. 22, nel parziale accoglimento dell'istanza e nella particolarità della questione e la complessità della materia.<sup>468</sup>

## 1.8 Il procedimento cautelare d'urgenza

In seguito alla proposizione dell'istanza da parte dell'ente impositore, il Presidente della Commissione, al posto di fissare con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, qualora ravvisi eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo, può provvedere all'adozione delle misure cautelari con decreto motivato.

Dal dato testuale si desume che i presupposti per adottare il procedimento d'urgenza sono "l'eccezionale urgenza" o il "pericolo nel ritardo" mentre nel procedimento ordinario è richiesto espressamente il "fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito" e in via interpretativa, secondo la giurisprudenza e la dottrina dominante, il *periculum*.

La terminologia adottata dal legislatore non consente di discernere con semplicità i presupposti dei due procedimenti e pertanto si può presumere che nel procedimento d'urgenza il "pericolo" necessiti di un *quid pluris*

---

<sup>468</sup> Cfr. CTP Salerno, Sez. XIX, Sent. n. 31 del 19 giugno 1999, in *Banca Dato Ipsoa*; CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF* e la CTR Toscana, Sez. I, sentenza 19 gennaio 2012, n. 8, in *CeRDEF* con riferimento alla complessità della materia trattata; CTR Basilicata, Sez. II, Sent. n. 289 del 9 dicembre 2013 in *Banca Dati Ipsoa*, sulla base della "particolarità del caso e del parziale accoglimento" dell'appello proposto dal contribuente ha disposto la compensazione delle spese. Anche la CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 226 del 2 luglio 2013 in *Banca Dati Ipsoa*, sulla base della "peculiarità della controversia" ha ritenuto "equo dichiarare compensate tra le parti le spese di lite"; CTP Bologna, Sez. XV, Sent. n. 1238 del 10 ottobre 1998, in *Banca Dati Ipsoa*, "La circostanza che l'U. non abbia prodotto alcun documento a supporto della propria istanza, così costringendo la Commissione ad un'opera di integrazione probatoria; il leale comportamento del contribuente, sostanzialmente ammissivo del proprio debito (almeno con riferimento all'IRPEF); la novità del rito cautelare introdotto con l'articolo 22 cit.; trattasi di elementi, tutti, che impongono integrale compensazione delle spese". Sulla base della novità del processo cautelare si veda la CTP Bari, Sent. n. 169 del 21 ottobre 2005, in *CeRDEF*; CTP Foggia, Sez. I, Sent. n. 19 del 19 febbraio 2009, in *CeRDEF*; CTP Treviso, n. 5 del 19 febbraio 2013, in [www.studiomoschetti.com](http://www.studiomoschetti.com).

rispetto al procedimento ordinario, cioè l'esistenza di presupposti che lascino emergere una situazione d'imminente pericolo.

La prassi<sup>469</sup> e la dottrina<sup>470</sup> hanno individuato come ipotesi di eccezionale urgenza o pericolo nel ritardo l'intervenuta alienazione di beni da parte del debitore, l'apposizione sugli stessi di vincoli che ne rendano più difficoltosa l'eventuale escussione, la fissazione di una riunione presso il notaio per la vendita dell'unico immobile posseduto dal trasgressore o dal coobbligato, il trasferimento di fondi su conti esteri e la disposizione di vendita di titoli data all'agente di cambio.

In questo procedimento di eccezionale urgenza, poiché "il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato", non si deve attendere il decorso di venti giorni previsti dal comma n. 2 dell'art. 22.

Detto in altri termini, il presidente provvede con decreto una volta ricevuta l'istanza, senza dover attendere il decorso di venti giorni dalla notifica dell'istanza al contribuente per consentire a quest'ultimo di depositare memorie e documenti difensivi.

Pertanto, il Presidente della Commissione tributaria provvede con decreto motivato, *inaudita altera parte*, violando il principio del contraddittorio.

A differenza del procedimento d'urgenza previsto nel processo sul merito – dove con lo stesso decreto che accoglie la richiesta di sospensione d'urgenza è fissata la trattazione davanti al collegio – il decreto non viene riesaminato in sede collegiale, salvo che il soccombente proponga reclamo entro trenta giorni.

Se non viene presentato il reclamo, con il decreto il giudice esaurisce il potere sulla questione che gli viene sottoposta e quindi, secondo autorevole dottrina, "sembra possibile sostenere che esso non può non assolvere alla medesima funzione della sentenza",<sup>471</sup> in quanto anche il

---

<sup>469</sup> Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 23.

<sup>470</sup> G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie* (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 290.

<sup>471</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 707. "Nel senso dell'assimilabilità del decreto presidenziale alla sentenza sta il rilievo che anche il decreto può definire il

decreto può definire il procedimento cautelare *ex art. 22* se avverso questo non viene proposto reclamo.

Pertanto, la decisione presidenziale non ha portata meramente anticipatrice della decisione collegiale ma, nel caso in cui non dovesse essere presentato reclamo, la sostituisce pienamente.

Qualora venga presentato il reclamo al Collegio entro trenta giorni, le parti sono sentite in camera di consiglio e, in questo caso, la Commissione tributaria decide con sentenza.<sup>472</sup>

Nel caso in cui non dovesse essere accolta l'istanza relativa alla "eccezionale urgenza" si può presumere – in quanto nulla indica l'art. 22 – che sarà disposto il proseguo della trattazione davanti al collegio e si attenderà il decorso dei venti giorni previsti dal comma 2 per instaurare il contraddittorio tra le parti.

---

*procedimento per la concessione delle misure ex art. 22. E senza dubbio anche in questa ipotesi, così come avviene nel caso di decisione con sentenza, il giudice non deve necessariamente proseguire nella fase a cognizione piena, pena la perdita di efficacia del provvedimento di garanzia. Il decreto, a meno che contro di esso non sia opposto reclamo, chiude il procedimento sulla concessione delle misure di garanzia e non c'è nessuna strumentalità con altro giudizio. Appare evidente, infatti, che anche nell'ipotesi di decisione sull'ipoteca e/o sul sequestro assunto con decreto, la persistenza delle misure non è legata né all'introduzione di un giudizio in contraddittorio con l'altra parte sulla spettanza delle garanzie, né all'inizio del procedimento di cognizione sulla pretesa sanzionatoria". L'Autore, evidenzia a pag. 700 che "è da rilevare come sia peculiare che questo procedimento possa chiudersi allo stesso modo (in maniera indifferente) con sentenza o con decreto. Può così sorgere ragionevolmente il dubbio che la sentenza e decreto abbiano eguale natura ed effetti".*

<sup>472</sup> M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, "un'anomalia si rinviene in ciò, che il decreto presidenziale non deve essere riesaminato *ex officio* in sede collegiale e in contraddittorio delle parti - come solitamente accade per i decreti resi in via di urgenza (anche nel processo tributario: vd. art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, in tema di sospensione dell'atto impugnato) - bensì contro il provvedimento è dato reclamo e solo in questo caso il collegio provvede con sentenza. Pertanto, in caso di mancata impugnativa, il procedimento si conclude con decreto, a somiglianza di quanto si verifica per i provvedimenti presidenziali di inammissibilità del ricorso o di estinzione del giudizio resi nel processo tributario in sede di esame preliminare del ricorso *ex artt. 27 e seguenti*; e non è dubbio - nonostante le perplessità manifestate al riguardo in dottrina - che la definitività del decreto ne impedisca l'impugnativa mediante appello".

Nonostante il tenore letterale del comma in esame, in una pronuncia di merito, il Presidente della commissione,<sup>473</sup> in esito a un'istanza di eccezionale urgenza, autorizzò *inaudita altera parte* l'iscrizione di ipoteca e fissò con lo stesso decreto l'udienza in camera di consiglio per la conferma o revoca dell'ipoteca.

Nel caso di specie il collegio confermò l'assunto provvedimento e la parte convenuta presentò reclamo.

Nella sentenza non fu specificato perché venne utilizzato questo procedimento simile a quello d'urgenza previsto dall'art. 47, comma 3, d.lgs. n. 546/1992.

Infine, potrebbe verificarsi la situazione in cui il giudice accolga con decreto l'istanza di eccezionale urgenza proposta dall'ente impositore però quest'ultimo ritenga che l'istanza non sia stata accolta integralmente.

È accaduto che dei giudici dovettero risolvere un problema simile, in quanto accolsero l'istanza dell'Agenzia delle entrate però limitarono l'importo assoggettabile a sequestro alle sole sanzioni.<sup>474</sup>

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate propose un reclamo *ex art. 28 D.Lgs. n. 546/92* richiedendo che l'importo da sequestrare si estendesse ai tributi e agli interessi e tale reclamo fu accolto dalla commissione adita.

A mio avviso, detto reclamo doveva essere dichiarato inammissibile.

Il comma 4 dell'art. 22 recita che “contro il decreto è ammesso reclamo al collegio” consentendo, sia all'attore – in questo caso l'Agenzia delle entrate – che al convenuto di utilizzare il reclamo *ex art. 22* per far valere i propri diritti avverso il decreto.

L'utilizzo di un reclamo in luogo di un altro non consiste in una questione di mera lana caprina: al di là del fatto che le fasi del procedimento risultano essere diverse, nel caso in cui venga presentato reclamo ai sensi del comma 4 dell'art. 22 la Commissione deve pronunciarsi con “sentenza” mentre nel caso in cui venga presentato reclamo ai sensi del comma 5 dell'art. 28 del D.Lgs. n. 546/92 la Commissione deve

---

<sup>473</sup> CTP Trento, Sez. I, Sent. n. 91 del 14 agosto 2012, in *Banca Dati Ipsoa*.

<sup>474</sup> CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 72 del 4 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsoa*.

pronunciarsi con “sentenza se dichiara l’inammissibilità del ricorso o l’estinzione del processo; negli altri casi pronuncia ordinanza non impugnabile nella quale sono dati i provvedimenti per la prosecuzione del processo”.

Pertanto, nella sentenza richiamata i giudici non potevano pronunciare sentenza in seguito a un reclamo ai sensi dell’art. 28 citato poiché ciò può avvenire unicamente nel caso in cui si dichiara inammissibile il ricorso – ricorso che nel procedimento cautelare tributario non esiste in quanto vi è un’istanza – o nel caso di estinzione del processo.

Non possono altresì pronunciare ordinanza non impugnabile in quanto l’art. 22 prevede espressamente che in seguito al processo cautelare per eccezionale urgenza deve essere pronunciata sentenza che, tra l’altro, può essere, a differenza dell’ordinanza *ex art. 28*, impugnata innanzi alla Commissione tributaria regionale.

Inoltre, si osserva che il comma 4 dell’art. 22 viola il principio del contraddittorio in quanto, qualora una delle parti decida di proporre reclamo avverso il decreto, il comma in esame richiede unicamente che “contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni”, senza richiedere, previamente, che il reclamo venga notificato alle altre parti costituite.

Pertanto, può accadere che l’altra parte non si presenti in camera di consiglio perché non è a conoscenza della trattazione.

Il problema potrebbe essere risolto qualora la Commissione fissi con decreto la trattazione del reclamo in camera di consiglio e la Segreteria della Commissione la comunichi a tutte le parti costituite.

Un simile onere non è previsto dal comma 4, essendo previsto solamente nel comma 3 nel caso in cui si segua il procedimento cautelare ordinario.

## **1.9 I mezzi d’impugnazione e il giudicato**

Si è discusso se la sentenza resa nel procedimento ordinario o nel procedimento d'urgenza possa essere impugnata.<sup>475</sup>

La giurisprudenza di legittimità ha sostenuto che la sentenza del procedimento cautelare deve essere “sottoposta dal legislatore medesimo ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze e dunque l'appello ed il successivo ricorso per cassazione; ancorché si tratti di provvedimenti che non assumono la stabilità propria di un vero e proprio giudicato<sup>476</sup> in quanto perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda (si parla in proposito di un giudicato cautelare)”.<sup>477</sup>

---

<sup>475</sup> In merito alle impugnazioni nel processo tributario, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 179 e ss.; B. BELLE', *La costituzione volontaria del litisconsorte pretermesso in appello evita la nullità del procedimento*, in *Giur. Trib.*, 2003, p. 66; A. PODDIGHE, *I rapporti tra le Sezioni unite e la sezione tributaria e la funzione nomofilattica della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 9; A. PODDIGHE, *Inammissibilità del ricorso per Cassazione e processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, p. 891; G. BOLETTTO, *Brevi note sulla inscindibilità in grado di appello delle cause vertenti contro i coobbligati solidali*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 1622; F. RANDAZZO, *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi (in Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente)*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 57; F. PISTOLESI, *Le impugnazioni in generale*, in *Il processo tributario G.S.D.T.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, p. 639; F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002; R. SCHIAVOLIN, *Sull'effetto devolutivo dell'appello nel processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1988, p. 1988.

<sup>476</sup> In merito al giudicato in materia tributaria, si veda G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, 2001; F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 203 e 204; F. BATISTONI FERRARA, *Jus superveniens, giudicato e oggetto del processo*, in *Giur. Trib.*, 2000, p. 674; B. BELLE', *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1994, p. 288; B. BELLE', *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 219; B. BELLE', *Cause inscindibili e cosa giudicata formale*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2003, p. 66; B. BELLE', *La dichiarazione integrativa travalica il giudicato*, in *Il fisco*, 1997, p. 7163; F. PICCIAREDDA, *Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art. 1306, comma 2 c.c., in tema di solidarietà tributaria, nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio*, 2011, p. 2426; P. RUSSO – G. FRANSONI, *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 858; P. RUSSO, *Ancora sul giudicato e sulla sua ultrattività*, in *Il fisco*, 2003, p. 5537; L. TROMBELLA, *Il giudicato tributario e le imposte periodiche*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, p. 1101.

<sup>477</sup> Cass., Sez. V, n. 24527 del 26 novembre 2007 in *Banca Dati Ipsoa*; conforme, Cass., Sez. V, n. 7342 del 19 marzo 2008 in *Banca Dati Ipsoa*.

Discostandosi dall'orientamento della Cassazione è stato sostenuto che nonostante il provvedimento emanato sia qualificata espressamente sentenza dal legislatore, esso deve essere considerato ordinanza non impugnabile, alla stregua di quello previsto dall'art. 669 *terdecies* del codice di rito civile.<sup>478</sup>

Autorevole dottrina, basandosi sul dettato legislativo e sull'intenzione del legislatore, ha ritenuto impugnabili le sentenze emesse in seguito al procedimento cautelare.<sup>479</sup>

Altra dottrina, richiamando l'art. 339 c.p.c., secondo cui possono essere impugunate con l'appello tutte le sentenze pronunciate in primo grado, purché l'appello non sia escluso dalla legge o dall'accordo delle parti, ha

---

<sup>478</sup> CTR di Venezia Mestre, sez. XVIII, 16 ottobre 2008 – 6 novembre 2008, n. 25/18; con nota di F. BATISTONI FERRARA, *Il giudice e la legge: a proposito di asserita non impugnabilità della sentenza emessa in sede di reclamo contro il decreto di sequestro conservativo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 507.

<sup>479</sup> CTR di Venezia Mestre, sez. XVIII, 16 ottobre 2008 – 6 novembre 2008, n. 25/18; con nota di F. BATISTONI FERRARA, *Il giudice e la legge: a proposito di asserita non impugnabilità della sentenza emessa in sede di reclamo contro il decreto di sequestro conservativo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 507, "non mi pare che siffatta impostazione possa essere condivisa. Qualificando espressamente come sentenze i provvedimenti emanati ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 22, il legislatore, come ha rilevato il Supremo Collegio nei due arresti richiamati, ha univocamente manifestato l'intendimento di assoggettarli agli ordinari mezzi d'impugnazione previsti, appunto, per le sentenze e non pare davvero che all'interprete e, in particolare, al giudice, quand'anche reputi irrazionale il comportamento del mitico personaggio, competa il potere di raddrizzargli le gambe, sostituendo la propria convinzione a quella manifesta nella norma. Il giudice può interpretare la legge, ma non sostituire la sua volontà a quella da essa risultante e, se si vuol fare un facile esercizio di interpretazione richiamandosi ai criteri dettati nell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, premesse al codice civile, mi pare evidente come non sia possibile, nel caso, discostarsi dall'interpretazione letterale dell'art. 22, commi 3 e 4, visto che il significato delle parole usate (la qualificazione di sentenza) manifesta con chiarezza l'intenzione del legislatore di assoggettare i provvedimenti emanati in base ai più volte richiamati commi 3 e 4 al regime proprio alla sentenza anche per quanto concerne i mezzi di impugnazione". Secondo G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 289, "le sentenze sono soggette ad appello".



ritenuto impugnabili le sentenze emesse in seguito al procedimento cautelare *ex art. 22*.<sup>480</sup>

In senso opposto, altra dottrina ha sostenuto che “in assenza di una qualsiasi previsione legislativa in merito, la sentenza di primo grado non sembra poter essere oggetto di appello avanti la Commissione tributaria regionale”.<sup>481</sup>

---

<sup>480</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 709, “secondo l'art. 339, primo comma, cpc, possono essere impugate con l'appello tutte le sentenze pronunciate in primo grado, purché l'appello non sia escluso dalla legge o dall'accordo delle parti. Sembra quindi possibile ipotizzare, in assenza di espressa esclusione e avendo riconosciuto contenuto decisorio alla sentenza *ex art. 22*, la sua impugnazione davanti alla commissione regionale”.

Secondo A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657, “La sentenza della Commissione che decide sulla richiesta dei provvedimenti cautelari è, infatti, assoggettabile ad impugnazione nei gradi superiori, secondo l'iter normale del processo tributario. Dubbi si pongono, invece, relativamente a quella emessa in sede di reclamo, tenuto conto che, la procedura civile limita l'impugnabilità della pronuncia collegiale, non consentendo il ricorso per cassazione. Tale interpretazione però, in ragione della ingiustificata disparità che verrebbe a produrre rispetto alla fattispecie precedente, non parrebbe sostenibile. è, quindi, da ritenere che anche quest'ultima pronuncia possa essere assoggettata ad impugnazione in modo pieno”.

<sup>481</sup> S. MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo*, in *Il fisco*, 1999, p. 11649, “In assenza di una qualsiasi previsione legislativa in merito, la sentenza di primo grado non sembra poter essere oggetto di appello avanti la Commissione tributaria regionale, trovando applicazione l'art. 669-terdecies del codice di procedura civile, in quanto il procedimento ha natura autonoma alla stessa stregua dell'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546”. Mi pare che non ritenga ammissibile l'impugnazione anche D. LEONE, *Riflessioni sulla natura della decisione emessa dalla commissione tributaria nel procedimento di richiesta di misure cautelari*, in *Il fisco*, 2001, p. 4042. L'Autore ritiene che “la sentenza emessa dalla Commissione tributaria è inidonea a costituire un “giudicato”, sia pure “cautelare”, con la conseguenza che alla medesima non può riconoscersi il carattere decisorio, tipico di tale provvedimento [...] di difficile configurazione giuridica è, infatti, una sentenza priva dei requisiti propri di un provvedimento a contenuto decisorio atto a produrre, con autorità di giudicato, effetti di diritto sostanziale. Il provvedimento assume veste giuridica di sentenza ma, in realtà, sembrerebbe avere natura di ordinanza, in linea con la disciplina processuale civile in tema di procedimento cautelare”.

La prassi ha ritenuto ammissibile l'impugnazione delle sentenze emesse in seguito al procedimento cautelare.<sup>482</sup>

La possibilità di impugnare la sentenza consentirebbe al convenuto di richiedere al giudice di gravame di annullare il provvedimento che ha concesso l'adozione delle misure cautelari.

Dall'altro lato, qualora il giudice di primo grado avesse rigettato l'istanza proposta dall'ente impositore, quest'ultimo potrebbe richiedere al giudice di appello di riformare la sentenza di primo grado e concedere l'adozione delle misure cautelari.

Nell'ipotesi in cui, invece, il giudice di primo grado dovesse accogliere parzialmente l'istanza, per esempio, ritenendo la domanda ammissibile per un valore inferiore a quello richiesto dall'ente impositore, dovrebbe essere ammesso sia l'appello principale (per esempio dal convenuto che richiede l'annullamento integrale della sentenza) che l'appello incidentale (per esempio dall'ente impositore che richiede di estendere le misure cautelari a un valore pari a quello richiesto con l'atto introduttivo del processo cautelare).

L'esigenza di proporre un appello incidentale si potrebbe avere anche, per esempio, nel caso in cui il giudice di primo grado non disponga nulla sulle spese oppure qualora accogliendo o respingendo l'istanza compensi le spese.

In questo caso se la parte soccombente dovesse impugnare la sentenza, la parte vincitrice potrebbe impugnare incidentalmente il capo relativo alle spese di giudizio.

---

<sup>482</sup> Secondo la Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 23, *"l'Ufficio che intende censurare la pronuncia di rigetto sulla richiesta di misure cautelari può proporre la relativa impugnazione dinanzi al giudice di grado superiore"*. Secondo la Circolare n. 1 del 18 febbraio 1999 della Direzione Regionale delle Entrate per il Piemonte *"allo stato, di poter confermare, seppure indicativamente [...] che la sentenza della Commissione tributaria provinciale dovrebbe essere reclamabile dinanzi alla Commissione tributaria regionale analogamente a quanto disposto nel procedimento cautelare nel processo civile ad opera dell'art. 669-terdecies del codice di procedura civile"*.

Ulteriore questione che si può esaminare è la possibilità di appellare il decreto con cui si concludere il procedimento d'urgenza nel caso in cui non venisse proposto reclamo nei termini.

Poiché il decreto ha natura decisoria, potrebbe sostenersi che sia impugnabile.

Credo non lo sia perché il convenuto avrebbe dovuto ricorrere al reclamo, l'istituto appositamente improntato dal legislatore al fine di contrastare la decisione contenuta nel decreto.

Qualora la sentenza accolga l'istanza dell'ente impositore, ci si può chiedere se la parte soccombente possa richiedere in sede di appello la sospensione dell'esecutività della misura cautelare.

Il trasgressore potrebbe proporre nell'appello un'istanza di sospensione e il collegio potrebbe fissare la trattazione della sospensione in camera di consiglio, pronunciandosi con un'ordinanza non impugnabile.

In un'occasione la giurisprudenza di merito<sup>483</sup> ha affrontato questo problema.

Il Presidente della Commissione adita, stante l'istanza di sospensione, fissò la trattazione in camera di consiglio finalizzata alla decisione della sola richiesta della sospensiva e la accolse parzialmente.

Sebbene la dottrina<sup>484</sup> sia pacifica nel ritenere che la sentenza non passa in giudicato, a mio avviso il problema deve essere scisso esaminando separatamente l'aspetto sostanziale e l'aspetto formale del giudicato.

Credo che non si abbia – salvo l'eccezione che esaminerò in seguito – un passaggio in giudicato in senso sostanziale ma si abbia un passaggio in giudicato in senso formale.

La sentenza non possa in giudicato in senso sostanziale ai sensi dell'art. 2909 del codice civile perché i provvedimenti cautelari hanno un'efficacia provvisoria.

---

<sup>483</sup> CTR Basilicata, sez. II., Sent. n. 289 del 9 dicembre 2013, in *Banca Dati Ipsa*.

<sup>484</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 272, "il provvedimento con il quale il giudice si pronuncia sull'istanza dell'ente, quand'anche abbia la forma della sentenza (ai sensi di quanto previsto dall'art. 22, comma 3, cit.), non è mai suscettibile di passare in cosa giudicata".

Invece, la sentenza dovrebbe passare il giudicato in senso formale ai sensi dell'art. 324 del codice di procedura civile perché la stessa deve essere impugnata entro dei termini perentori.

Pocanzi si è accennato al fatto che vi dovrebbe essere anche in questo processo, sempre a mio avviso, un passaggio in giudicato in senso sostanziale se la sentenza non viene impugnata nei termini, cioè se la questione specifica non venga sottoposta alla cognizione del secondo giudice impedendo il giudicato interno.

Si tratta del capo relativo alle spese di giudizio.

In questo caso, se la parte soccombente non impugna la sentenza del giudice cautelare, non credo si possa affermare che questo capo della sentenza abbia efficacia provvisoria.

Nel caso in cui il convenuto non avesse impugnato la sentenza che accoglieva l'adozione delle misure cautelari e nel caso in cui questo abbia attivato il giudizio relativo al rapporto sostanziale, nel caso in cui quest'ultimo giudice accolga il ricorso, potrebbe pronunciarsi sulle spese tenendo conto delle spese che nel giudizio cautelare il convenuto ha sofferto, pur non sussistendo il *fumus*.

Tra i mezzi d'impugnazione indicati nel d.lgs. n. 546/1992 vi sono anche la revocazione ordinaria e la revocazione straordinaria.<sup>485</sup>

La revocazione ordinaria potrebbe essere esperita contro una sentenza pronunciata dal giudice di secondo grado mentre ciò non è ammissibile contro le sentenze di primo grado in quanto è esperibile l'appello.

---

<sup>485</sup> Nella CTP Salerno, Sez. XVIII, Sent. n. 1 del 24 gennaio 2003, in *Banca Dati Ipsoa*, si legge che il convenuto ha richiesto revocazione ai sensi degli artt. 64/67 del D.Lgs. n. 546/92. La Commissione ha dichiarato inammissibile la revocazione in quanto *"manca del tutto la specifica indicazione di un motivo di revocazione, che [il 2° comma dell'art. 65 D.Lgs. 546/92] prescrive proprio a pena di inammissibilità"* inoltre *"si deve affermare che la revocazione per errore di fatto, nel vigore tanto del dpr 26 ottobre 1972 n. 636 quanto del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, non è ammessa contro la pronuncia del giudice tributario impugnabile nel merito"*. I giudici, quindi non hanno ritenuto inammissibile il mezzo d'impugnazione della revocazione ordinaria, ma hanno rigettato la revocazione perché non esperibile nel caso di specie.

Qualora si dovesse ritenere non esperibile l'appello, per le medesime ragioni non dovrebbe trovare applicazione anche la revocazione ordinaria.

La revocazione straordinaria potrebbe essere esposta qualora il contribuente non abbia impugnato la pronuncia favorevole all'ente impositore in merito all'adozione delle misure cautelari e in seguito emerga il dolo del giudice o la falsità dei documenti.

Infine, si deve verificare se è ammissibile in questo processo l'opposizione di terzo<sup>486</sup> regolata dall'art. 404 del codice di procedura civile, secondo cui "un terzo può fare opposizione contro la sentenza passata in giudicato o comunque esecutiva pronunciata tra altre persone quando pregiudica i suoi diritti".

L'art. 50 del d.lgs. n. 546/92 indica come mezzi d'impugnazione solamente l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione.

Per tale motivo, è sempre stato ritenuto che l'opposizione di terzo non sia ammessa, sebbene parte della dottrina ne abbia auspicato l'applicabilità.<sup>487</sup>

---

<sup>486</sup> Sulle opposizioni all'esecuzione in ambito tributario si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 50 e G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 134.

<sup>487</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, Seconda edizione, Giuffrè editore, 2013, pag. 286, "la varietà delle situazioni prospettabili nel processo tributario (come in tutti i processi) non consente di escludere in assoluto la possibilità di pronunce che producono effetti nei confronti di chi non è stato parte del processo e che risulta privo di altro rimedio che non sia l'opposizione di terzo: si pensi alla sentenza emessa nei confronti di una parte falsamente rappresentata (cfr., Cass. N. 1083 del 2013). In questi casi, l'esclusione del rimedio dovrebbe considerarsi illegittima alla stregua di quanto già ritenuto dalla Corte costituzionale per il processo amministrativo (Corte cost. sent. n. 177/1995)"; F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 309, "può affermarsi che la mancanza attuale dell'opposizione di terzo nel processo tributario determina una situazione di contrasto con gli artt. 3 e 24, per cui il codice del processo tributario dovrebbe prevedere l'opposizione di terzo ordinaria fra i mezzi di impugnazione delle sentenze tributarie"; A. GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in *Rass. Trib.*, 2014, p. 11, "Ebbene, in una visione ordinata ai principi civilistici e costituzionali, il fatto che l'art. 50 ometta di richiamare l'opposizione di terzo può non essere determinante per escludere l'applicazione dell'art. 404, anzi può trasformarsi in fatto irrilevante. Non solo perché il silenzio potrebbe rispecchiare l'idea dell'inutilità di una disciplina specifica, atteso che quella del codice di rito comune si adatta senza particolari difficoltà al procedimento davanti alle commissioni; ma anche e soprattutto perché

La questione è stata affrontata dalla giurisprudenza di merito<sup>488</sup> la quale ha ritenuto “ammissibile il ricorso, ritenendo sussistere la propria competenza giurisdizionale a conoscere nel merito dell’opposizione di terzo, essendo stata accertata l’appartenenza a terzi dei beni sottoposti all’esecuzione fiscale”.

In questa causa, l’Amministrazione finanziaria non si oppose all’applicabilità dell’opposizione di terzo.

### 1.10 La sospensione dei provvedimenti cautelari

Il sesto comma dell’art. 22 prevede che “le parti interessate possono prestare, in corso del giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o

---

*la clausola di rinvio dell’art. 49 alle norme sulle “impugnazioni in generale” consente di dare applicazione puntuale all’insegnamento della Corte costituzionale per il quale “le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali, ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali”. Anche a costo, come forse si deve dire in questa circostanza, di marginali strappi alla formulazione testuale della disposizione positiva”; A. GIOVANNINI, L’interpretazione secundum constitutionem come strumento di riforma del processo tributario, in Diritto e Pratica Tributaria, 2013, p. 1057.*

<sup>488</sup> CTP Roma, Sez. XII, Sent. n. 511 del 22 dicembre 2010, in Banca Dati Ipsoa. Nella sentenza si legge che “Nel caso in esame è stato dimostrato, come riconosciuto dallo stesso Ufficio, la inesistenza per la ricorrente dell’obbligazione tributaria, in quanto unico debitore era il marito Cr.Do. e che unica titolare della proprietà dei beni sottoposti a sequestro conservativo era l’odierna ricorrente. La sig.ra Te.Na. ha visto pregiudicati i propri diritti con l’autorizzazione concessa con la sentenza della CTP di Roma n. 128/23/09. Si ritiene, perciò applicabile al processo tributario l’art. 404 c.p.c., pur non essendo esplicitamente ammesso nel D.Lgs. 546/92, esistendo però un rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile in quanto compatibili con le stesse, previsto dagli artt. 1 e 49 del D.Lgs. 546/92”.

L’Amministrazione finanziaria non si è opposto all’applicabilità dell’opposizione di terzo, superando l’indirizzo interpretativo di cui alla circ. n. 98/E del 23 aprile 1996 laddove era precisato che la “legittimazione all’impugnazione è data al soggetto in relazione al fatto che lo stesso abbia assunto la qualità di parte nella precedente fase del processo, in quanto, non essendo ammessa nel processo tributario l’opposizione di terzo, non possono mai essere parti del giudizio di impugnazione soggetti che non siano stati presenti nel precedente giudizio. Ne consegue che legittimato ad impugnare la sentenza è soltanto chi è stato parte nel processo in cui la sentenza è stata pronunciata”. La sentenza è stata commentata da P. TURIS, Processo tributario e impugnazione per opposizione di terzo, in Il Fisco, 2011, pag. 2050.

fideiussione bancaria o assicurativa. In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto".<sup>489</sup>

Per garanzia "idonea" dovrebbe intendersi una garanzia sufficiente a tutelare il credito vantato dall'ente impositore.

Nel caso di deposito cauzionale, questo può avere a oggetto denaro, titoli o merce.

La garanzia fideiussoria o assicurativa,<sup>490</sup> affinché possa considerarsi idonea, deve essere prestata da un istituto solvibile<sup>491</sup>.

Sebbene il legislatore utilizzi la disgiuntiva "o" nell'indicazione delle garanzie che il convenuto può prestare, credo che questo possa prestare una garanzia costituita in parte da una cauzione e in parte da una fideiussione bancaria o assicurativa.

Inoltre, la parte potrebbe proporre alternativamente o subordinatamente le due diverse garanzie.

Per esempio, potrebbe proporre il deposito di una cauzione e in subordine, qualora i giudici non dovessero ritenere sufficiente questa garanzia, una fideiussione bancaria o assicurativa.

---

<sup>489</sup> G. BOLETTTO, Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 791, *"La sentenza costituisce titolo per dare esecuzione alle misure cautelari. Il contribuente può, tuttavia, evitare l'esecuzione dei provvedimenti cautelari prestando, nel corso del giudizio, un'idonea garanzia, e cioè una fideiussione bancaria o assicurativa o una cauzione (cfr. art. 22, 6° co.). Dato che la garanzia è offerta nel corso del giudizio, la valutazione di tale opportunità spetta al giudice che, acquisito il parere dell'ufficio, accoglierà in toto o solo in parte la garanzia offerta, adottando contestualmente, nel secondo caso, la misura cautelare per la parte residua"*.

<sup>490</sup> Cfr. G. RACUGNO, *Il rilascio di garanzie fideiussorie da parte degli intermediari finanziari non bancari*, in *Giur. comm.*, 2004, p. 373.

<sup>491</sup> D. CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it), questa "garanzia deve essere idonea, cioè prestata da soggetto solvibile e di ammontare congruo, in relazione alla misura della sanzione ed alle spese di lite, e può essere prestata sia a mezzo di cauzione, quindi deposito nummario, bancario o postale, vincolato alla disposizione del giudice ed alla richiesta dell'ente sanzionante, sia a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa, vincolata al passaggio in giudicato della sentenza (e non a termine)".

La norma prevede espressamente che la garanzia debba essere prestata “in corso di causa” e pertanto non dovrebbe essere ammessa la possibilità da parte del convenuto di prestare una garanzia prima che venga incardinato il processo.

Difatti, in seguito alla notifica dell’istanza alla parte privata, questa, prima che l’ente impositore si costituisca in giudizio, potrebbe offrire una cauzione all’ente impositore.

La necessità che la prestazione venga offerta in corso di causa, forse deriva dalla necessità del vaglio da parte del giudice, che potrebbe non ritenere idonea la garanzia offerta.

Che vi sia la necessità di un controllo da parte del giudice si può desumere dalla seconda parte di questo comma, dove è indicato che “l’organo dinanzi al quale è in corso il procedimento” può non adottare o adottare parzialmente il provvedimento richiesto.

Inoltre, poiché il legislatore ha adottato il verbo “potere” in luogo del verbo “dovere”, si desume che il giudice non sia vincolato ad accogliere la garanzia offerta.

Si tratta di un potere discrezionale del giudice, così come la possibilità di concedere la sospensione condizionata quando il ricorrente, nel giudizio relativo al rapporto sostanziale, propone istanza di sospensione *ex art. 47*.

In merito alla sospensione condizionata degli effetti esecutivi dell’atto impugnato, autorevole dottrina ha affermato che “la concessione o meno della sospensione condizionata è riconducibile all’esercizio dei poteri discrezionali del giudice”.<sup>492</sup>

In merito alle sanzioni amministrative, sulla base del tenore letterale dell’art. 19, comma 3, D. Lgs. n. 472/1997,<sup>493</sup> credo che il giudice di

---

<sup>492</sup> F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 153. Gli Autori affermano anche che “la legge ha previsto che la garanzia deve essere idonea ed essere prestata nei modi e nei termini indicati nel provvedimento. Rientra nel concetto di idoneità la misura stessa della garanzia, il cui perimetro può non coincidere esattamente con l’ambito della sospensione”

<sup>493</sup> B. BELLE’, *Commento all’art. 19 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 782. L’Autore evidenzia come “la giustificazione di tale previsione è da rintracciare nella considerazione che durante il giudizio di primo



appello – sempre nel processo relativo al rapporto sostanziale – debba accogliere la sospensione qualora presti idonea garanzia.

Difatti, quest'ultimo comma, relativo alla “esecuzione delle sanzioni” prevede che “la sospensiva deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa”.

L'utilizzo del verbo “dovere” in luogo del verbo “potere” parrebbe lasciar intendere che nel secondo grado di giudizio, per quanto riguarda le sole sanzioni amministrative, il giudice non abbia un potere discrezionale, ma vincolato.

Questo vincolo però potrebbe sussistere solamente se i giudici ritengano “idonea” la garanzia offerta.

In questo caso la norma – a differenza sia dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 che dell'art. 22 del D.Lgs. 472/1997 – indica espressamente solo la “fideiussione bancaria o assicurativa” e non la cauzione.

Però, l'utilizzo della formula secondo cui è necessaria un'“idonea garanzia “anche” a mezzo di fideiussione, lascia intendere che anche la cauzione è una garanzia ammissibile.

Detto ciò, nel caso in cui la sentenza del giudice cautelare dovesse essere impugnata, credo che la parte privata potrebbe in appello prestare idonea garanzia affinché venga sospesa l'adozione delle misure cautelari e invocare quanto disposto dall'art. 19, comma 3, D. Lgs. n. 472/1997.

A differenza della sospensione condizionata prevista dall'art. 47 citato, il comma sesto dell'art. 22 non prevede che la sospensione debba essere concessa “nei modi e termini indicati nel provvedimento”.

Nonostante l'assenza di una formula in tal senso credo che dalla lettera della legge si possa desumere che quest'ultimo, qualora accolga integralmente o parzialmente la garanzia, indichi in quali modo e termini dovranno essere prestate.

---

*grado, i provvedimenti sanzionatori non legittimano la riscossione, che può essere effettuata solo dopo la sentenza pronunciata dalla Commissione provinciale”.*

Nel silenzio della norma, presumo che l'istanza debba essere contenuta nelle memorie che il convenuto deposita quando si costituisce in giudizio, o con atto separato.

Però si pone un problema. La norma non prevede che il convenuto notifichi le proprie memorie all'ente impositore prima di costituirsi in giudizio, quindi, nel caso in cui volesse richiedere la sospensione, credo debba notificare le memorie anche all'attore, così come dovrebbe fare nel caso in cui chiedesse la sospensione con atto separato.

Inoltre, il legislatore non ha indicato con quale provvedimento i giudici possano disporre la sospensione.

Così come previsto nell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, si può supporre che il giudice si pronunci sull'istanza di sospensione con ordinanza non impugnabile.

L'ordinanza può essere di accoglimento o di rigetto.

Il rigetto può essere fondato sulla ritenuta inidoneità della garanzia prestata o per ragioni di rito, quale la mancata notifica dell'istanza alla controparte o la mancata sottoscrizione dell'istanza.

Ai sensi dell'art. 8, comma 4, della Legge n. 212/2000, "l'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi".

Questa norma, volta a tutelare l'integrità patrimoniale del contribuente, comporta il diritto alla rifusione delle spese sostenute per la prestazione della garanzia qualora dovesse essere accertato che quelle somme la parte non le avrebbe dovute versare.

La norma prevede questo diritto quando la parte privata ha sostenuto dei costi relativi a una fideiussione per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, ma non per la sospensione dell'iscrizione di ipoteca o dell'adozione del sequestro conservativo.

Pertanto, potrebbe sostenersi che questa norma non può trovare applicazione in questo processo cautelare ma, al di là del dettato

legislativo, ponendo l'attenzione sulla *ratio* della norma, si ritiene che debba trovare applicazione anche in questo processo cautelare.

Infine, sebbene la norma faccia riferimento solamente ai costi sostenuti per ottenere la fideiussione, credo debba trovare applicazione anche in merito ai costi eventualmente sostenuti per aver prestato una garanzia mediante deposito di somme, titoli o merce.

Il diritto alla refusione di queste spese, dovrebbe sorgere in seno alla sentenza di merito da parte del giudice del rapporto sostanziale qualora dovesse accogliere il ricorso proposto dal ricorrente.

Nel caso in cui il giudice dovesse accogliere l'istanza di sospensione di adozione delle misure cautelari, il processo cautelare non si sospende.

Il convenuto, inoltre, avrà l'interesse che il processo prosegua, al fine di rimuovere le garanzie offerte.<sup>494</sup>

## **2. La perdita di efficacia delle misure cautelari**

La perdita degli effetti delle misure cautelari avviene quando si verifica uno dei due eventi previsti dal settimo comma dell'art. 22.

La prima parte di questo comma prevede che “i provvedimenti cautelari<sup>495</sup> perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione”.

---

<sup>494</sup> A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657, “Dovrebbe ammettersi anche che, pur prestata la garanzia e, quindi, evitati i provvedimenti cautelari, si possa contrastare la richiesta d'Ufficio, per l'interesse di rimuovere le garanzie offerte, verosimilmente gravose e penalizzanti. Dunque, l'offerta della cauzione o della fideiussione impedisce l'adozione dei provvedimenti cautelari, ma non fa venir meno il relativo iter processuale. Sul piano critico, non può essere condiviso l'effetto solamente impeditivo della garanzia, non potendosi negare all'interessato la facoltà di sostituire il provvedimento cautelare con tale strumento, sia nel corso del giudizio, sia successivamente, considerato, peraltro, che la sostituzione non porta pregiudizio alcuno al credito dell'Amministrazione finanziaria, del quale assicura la certa realizzabilità”.

<sup>495</sup> Credo che il legislatore parli di “provvedimenti cautelari” in quanto il procedimento cautelare può concludersi con sentenza oppure con decreto

In merito a questa formulazione, è sorto il problema di individuare il momento dal quale deve decorrere il termine di centoventi giorni.

La Cassazione<sup>496</sup> ha affermato che “il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, comma 7, dispone che l'Amministrazione notifichi gli atti di contestazione o irrogazione entro un termine di 120 giorni che decorre non dalla data del processo verbale di constatazione, ma dall'adozione del provvedimento cautelare”.

Anche la giurisprudenza di merito, prima della pronuncia della Cassazione, aveva sostenuto che il termine “decorre dalla data della concessione della misura cautelare, vale a dire dalla sentenza, a nulla rilevando la data di avvio della procedura”.<sup>497</sup>

L'art. 16<sup>498</sup> c. 7 del D.Lgs. n. 472/97, rubricato “procedimento di irrogazione delle sanzioni” prevede che “quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari ai sensi dell'articolo 22”.

---

qualora, nel procedimento d'urgenza, l'interessato non proponga reclamo avverso il decreto.

<sup>496</sup> Cass., Sez. V, n. 8665, 15 aprile 2011, in *Banca Dati Ipsoa*. Ad avviso dei Supremi giudici “la ratio legis della disposizione in commento è evidentemente individuabile nella inopportunità che il vincolo dell'ipoteca o del sequestro sui beni di un contribuente permanga più di 120 giorni senza che costui riceva un atto contestazione o irrogazione che lo investa formalmente di ciò di cui viene chiamato a rispondere e contro il quale possa reagire con una impugnativa giudiziale. Nessuna riconoscibile ratio legis potrebbe invece individuarsi in una disposizione che limitasse il diritto di azione cautelare dell'Amministrazione finanziaria entro un termine decorrente dalla data de processo verbale di constatazione. Una simile disposizione limiterebbe il tempo a disposizione dell'Ufficio per compiere le verifiche e gli approfondimenti che esso ritenga necessari prima di avanzare un'istanza cautelare, senza che a tale limitazione del diritto di azione dell'Ufficio faccia riscontro alcuna esigenza di tutela dei diritti del contribuente, il quale, fino all'eventuale adozione di un provvedimento cautelare, resta nella piena disponibilità dei propri beni”.

<sup>497</sup> CTR Puglia, sentenza n. 209 del 18 maggio 2010, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>498</sup> Cfr. in dottrina B. BELLE', *Commento all'art. 16 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 769.

Dal combinato disposto del comma 7 dell'art. 22 e del comma 7 dell'art. 16 una volta notificato il processo verbale di constatazione entro centoventi giorni deve essere emesso un atto impositivo e se questo è un atto di contestazione, entro centoventi giorni, nel caso di presentazione di deduzioni, dovrà essere notificato un atto d'irrogazione di sanzioni per mantenere in vita le misure cautelari.

Il secondo evento che determina la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari è indicato nella terza parte del settimo comma dell'art. 22, il quale dispone che “i provvedimenti perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda”.<sup>499</sup>

La norma, oltre al ricorso, indica anche la domanda. Presumo che il legislatore, con il termine “domanda”, intendesse quella proponibile innanzi al giudice ordinario.

Oltre ai due casi espressamente previsti, credo che le misure cautelari debbano perdere efficacia qualora il debitore adempia al pagamento delle somme richieste o estingua il processo con un condono.<sup>500</sup>

---

<sup>499</sup> G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 117, “la perdita di efficacia del provvedimento si verifica dunque a prescindere dal passaggio in giudicato della sentenza: e ciò appare logico ove si consideri che l'organo giurisdizionale procedente ha fatto, nel giudizio di merito, una deliberazione certamente più compiuta e penetrante sulla sussistenza della pretesa creditoria di quanto non fosse stato fatto nel procedimento cautelare, per sua natura sommaria”. In giurisprudenza, si veda la CTR Genova, Sez. IV, 1 marzo 2012, n. 47, massima in *Banca Dati Ipsoa*. Nella massima si legge che “Nel caso di specie, l'ente impositore formava un avviso di liquidazione per registro, ipotecaria e catastale, e, sulla base di tale atto, ricorreva in Ctp al fine di vedere riconosciuta l'iscrizione ipotecaria sui beni del debitore, che veniva confermato nel luglio 2009. Nel febbraio 2011 la Ctr annullava l'avviso di liquidazione. Il venir meno dell'avviso di liquidazione travolgeva anche l'iscrizione ipotecaria, che veniva annullata in appello”; Trib. Venezia, 13 luglio 1999, in *Il fisco*, 2000, p. 11139.

<sup>500</sup> In merito ai condoni nel processo tributario, si veda F. PICCIAREDDA, *Condono (Diritto tributario)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1988, VIII; F. PICCIAREDDA, *Corte Costituzionale e condono tributario*, in *Studi economico giuridici Un. Cagliari*, Vol. III, 1987-1988, Napoli, 1988, p. 513 ss.; F. PICCIAREDDA, *Condono tributario e riporto delle perdite di esercizi precedenti*, in *Rass. Trib.*, 1985, II, 245 ss.; F. PICCIAREDDA, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Rivista diritto finanziario*, 1983, I, 137, ss.; DI PIETRO A., *I vuoti d'imposta (aiuti di Stato, agevolazioni e condoni): l'altra faccia del vulnus al*

La perdita di efficacia dovrebbe avvenire anche quando l'ente impositore emette un atto di autotutela integrale mentre, qualora sia parziale, si dovrebbe avere o una riduzione parziale delle misure cautelari oppure la revoca qualora, riducendosi l'importo del credito, non sussistono più i presupposti posti a base dell'istanza, come per esempio la sproporzione tra il patrimonio del debitore e l'entità del credito.

Dopo aver esaminato quali eventi determinano la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari, bisogna verificare quale giudice dovrà disporre la cancellazione dell'ipoteca e la revoca del sequestro conservativo.

Qualora i provvedimenti cautelari dovessero perdere efficacia per il mancato rispetto del termine di centoventi giorni, "il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale" disporranno, "su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, la cancellazione dell'ipoteca".

Questa disposizione riguarda solamente la perdita di efficacia in seguito al decorso dei termini in quanto il legislatore introduce la seconda parte del comma 7 con l'inciso "in tal caso".

Poiché la cancellazione deve avvenire "su istanza di parte" credo che non potrà essere rilevata d'ufficio dal giudice.

Inoltre, solamente in questo caso di perdita di efficacia, è previsto che il giudice debba sentire "l'ufficio o l'ente richiedente".

Poiché il soggetto interessato a produrre l'istanza è il convenuto, la previsione legislativa che impone di "sentire" l'ufficio o l'ente richiedente credo sia stata introdotta al fine di consentire a quest'ultimo di controbattere su una questione che, diversamente, non avrebbe conosciuto.

In tal modo il giudice eviterebbe di pronunciarsi su una questione non posta all'attenzione dell'ente impositore e che potrebbe costituire motivo di gravame in sede di appello.

La norma non indica come il giudice debba "sentire" l'ente impositore.

In questo caso credo che il presidente possa emettere un decreto dove è richiesto il deposito di memorie da parte dell'ente impositore.

Qualora il giudice dovesse riscontrare che nel termine di centoventi giorni l'ufficio non ha notificato atto di contestazione o di irrogazione, nel silenzio della norma, credo che disporrà la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari con sentenza.

Nel secondo caso, cioè quando vi è una sentenza nel merito in cui si accoglie il ricorso nel giudizio sul rapporto sostanziale, non è richiesta né un'istanza da parte del convenuto né la necessità di sentire l'ente impositore.

L'ultima parte del comma 7 prevede che “in caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione e del sequestro”.

Pertanto, si può osservare che nel primo dei tre casi suindicati è “il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale” a disporre la cancellazione dell'ipoteca.

Nel terzo caso, è indicato “il giudice che ha pronunciato la sentenza” individuando così il giudice del processo sulla questione sostanziale.

Nel secondo caso non è indicato quale giudice debba pronunciarsi. Poiché anche in questo caso la perdita di efficacia del provvedimento cautelare deriva dall'emissione di una sentenza pronunciata dal giudice di merito, così come nel caso relativo alla sentenza accolta parzialmente credo debba essere questo a disporre la cancellazione dell'ipoteca o la revoca del sequestro conservativo.

In merito alla perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari, credo si possano affrontare altre due questioni.

In primo luogo, qualora l'ente impositore dovesse ottenere l'autorizzazione a procedere all'iscrizione d'ipoteca o al sequestro conservativo ma non dovesse riuscirvi per decorso del termine di centoventi giorni, bisogna verificare se l'ente impositore possa essere autorizzato una seconda volta qualora proponga una nuova istanza.

In una pronuncia di merito dei giudici hanno ritenuto che ciò non è possibile in quanto “opinare diversamente significherebbe consentire, in caso di pronuncia di rigetto o di inesecuzione, per inerzia dell'avente diritto come è nel caso in esame, della misura cautelare concessa, la possibilità della riproposizione, senza limiti, della richiesta di misure cautelari: il che è senz'altro in contrasto con il principio della preclusione in ordine alla azionabilità della stessa pretesa riconosciuta con il giudicato già formatosi (e nel caso in esame è incontestato che la sentenza cui la convenuta ha fatto riferimento è passata in cosa giudicata)”.<sup>501</sup>

In questo caso, l'Agenzia delle entrate, premesso di essere stata autorizzata con sentenza a eseguire le misure cautelari di cui all'art. 22 – iscrizione ipotecaria e sequestro conservativo di quote di partecipazione societaria – affermò di aver proceduto a iscriverne ipoteca sui beni immobili ma di non essere riuscita a eseguire il sequestro conservativo per il decorso del termine.

Per questa ragione chiese di essere autorizzata nuovamente a procedere al sequestro conservativo.

La parte convenuta eccepì l'inaammissibilità dell'istanza rilevando la preclusione derivante dal precedente giudicato.

La commissione affermò che “alla pronuncia della sentenza - passata in giudicato - con cui viene concessa l'ipoteca o autorizzato il sequestro conservativo debbano essere ricollegate le preclusioni in ordine alla riproposizione della stessa domanda cautelare già decisa”.

A questa soluzione offerta dai giudici di merito credo si possa replicare, diversamente, che la sentenza in questione non può passare in giudicato e inoltre, l'ente impositore, non aveva alcun interesse a impugnare la sentenza visto che questa era a lui favorevole.

Inoltre, anche il ricorrente, nel processo relativo al rapporto sostanziale, una volta che ha proposto l'istanza di sospensione, se questa non viene accolta, può ripresentarla.

Il ricorrente può riprodurre l'istanza di sospensione, per esempio, perché mutano le circostanze relative al *periculum in mora*.

---

<sup>501</sup> CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 210 del 4 giugno 2013 in *Banca Dati Ipsoa*.



Ad avviso della dottrina, qualora l'istanza venga rigettata, "l'ente impositore è sempre legittimato a riproporla ove ritenga che si siano modificate le condizioni di fatto che hanno determinato il rigetto"<sup>502</sup>.

Una seconda questione concerne la possibilità di richiedere al giudice cautelare di revocare ai sensi dell'art. 669 *decies* le misure cautelari per circostanze sopravvenute, in seguito all'emissione del provvedimento che autorizza l'adozione delle misure cautelari.

Mi pare che secondo autorevole dottrina ciò non sia possibile in quanto "il procedimento ex art. 22 si conclude con sentenza (la cui pronuncia esaurisce il potere del giudice sulla questione che gli è sottoposta) e non con ordinanza, e soltanto quest'ultima è revocabile"<sup>503</sup>.

Quindi, nel caso in cui i presupposti delle misure cautelari siano variati in seguito all'accoglimento dell'istanza cautelare, l'unica soluzione dovrebbe essere quella di impugnare la sentenza che ha accolto l'istanza dell'ente impositore o, se la sentenza non è stata impugnata nei termini, richiedere all'ente impositore di revocare le misure cautelari in autotutela.<sup>504</sup>

---

<sup>502</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 275.

<sup>503</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 696. L'autore ricorda che il medesimo problema era sorto quando era in vigore la precedente disciplina. Per tale ragione afferma che "potrebbero riproporsi, in astratto, sia la tesi che sostiene l'integrazione della disciplina dell'art. 22 con quella del cpc per le misure cautelari in generale, sia quella secondo cui il provvedimento con il quale si autorizza il sequestro o l'iscrizione dell'ipoteca dovrebbe essere impugnato per circostanze sopravvenute. A sostegno della prima tesi potrebbe addursi, da un lato, che la revocabilità sembra essere propria delle misure cautelari in ossequio al principio cui sarebbe ispirata l'intera disciplina delle misure cautelari in generale, che impone un continuo adeguamento della cautela alla situazione di fatto o processuale che viene determinandosi e, dall'altro, che con l'art. 669 *decies* il legislatore non ha inteso offrire una disciplina compiuta della competenza ai fini della revoca o della modifica, quanto, piuttosto, rimarcare l'attrazione di tale competenza al giudice del merito (anche a proposito delle misure emesse ante causam".

<sup>504</sup> In tal senso, cfr. CTP Roma, Sez. XII, Sent. n. 511 del 22 dicembre 2010, in *Banca Dati Ipsoa*, dove l'Agenzia delle Entrate, "riconosciuta la errata imputazione di alcuni dei diritti sui due immobili [...] aveva provveduto a richiedere alla Conservatoria [...], con nota di trascrizione rettificativa, di annotare il corretto contenuto del diritto sui beni sequestrati [...] L'Ufficio [...] comunicava di aver

### 3. I rapporti con gli altri processi e procedimenti

#### 3.1 Premessa

Come già argomentato, questo processo è autonomo rispetto a quello relativo al rapporto sostanziale.

L'“autonomia”<sup>505</sup> si desume da diversi aspetti.

In primo luogo, questo processo viene incardinato separatamente rispetto a quello sul rapporto sostanziale che potrebbe anche non instaurarsi qualora il ricorrente non impugnasse l'atto impositivo posto a presupposto dell'istanza per l'adozione delle misure cautelari.

In secondo luogo, il soggetto che adisce il giudice tributario nel processo cautelare è l'ente impositore mentre, nel processo relativo al rapporto sostanziale, è il destinatario dell'atto impositivo.

In terzo luogo, a differenza degli altri procedimenti cautelari, questo processo non è incidentale rispetto al processo sul merito e si conclude con sentenza e non con ordinanza.

Quest'“autonomia” però non è assoluta, nel senso che questo procedimento può subire delle influenze da altri procedimenti instaurati sia dinanzi al giudice tributario che dinanzi ad altri giudici, quale quello ordinario.

Delle possibili influenze che il processo cautelare tributario può subire, solamente una è indicata espressamente dall'art. 22.

Questa è indicata nel comma 7 dell'art. 22, secondo cui i provvedimenti che dispongono l'adozione delle misure cautelari perdono efficacia a

---

*disposto [...], con provvedimento di autotutela, richiesta di cancellazione del sequestro conservativo”.*

<sup>505</sup> In merito all'autonomia di questo processo si veda G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 116; S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 705.

seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso avverso l'atto impugnato.

Questa causa di perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari viene analizzata nel paragrafo relativo alla perdita di efficacia delle misure cautelari.

Tutte le altre si possono desumere da altre disposizioni, contenute sia nel D.Lgs. n. 546/1992 che in altre norme.

### **3.2 I rapporti con il processo sul rapporto sostanziale**

Quando si parla di "autonomia" del processo cautelare, s'intende in riferimento al processo sul rapporto sostanziale, cioè il processo proposto dal ricorrente quando impugna l'atto impositivo posto a fondamento dell'istanza di adozione delle misure cautelari.

Il processo cautelare è un processo relativamente più rapido rispetto al processo sul rapporto sostanziale quindi, dovrebbe concludersi prima.

Ciò però non è certo in senso assoluto.

In primo luogo perché i termini che scandiscono il processo cautelare possono non essere interpretati quali termini perentori (in nessun caso è espressa la nullità qualora non siano rispettati).

In secondo luogo, l'ente impositore può richiedere l'adozione delle misure cautelari in un momento successivo rispetto all'instaurazione del processo nel merito.

Nulla impedisce che, sussistendo i presupposti, l'ente impositore decida di presentare l'istanza per l'adozione delle misure cautelari pochi giorni prima rispetto all'udienza nel merito fissata dal giudice del rapporto sostanziale.

La norma non impone un termine per la proposizione dell'istanza.

Inoltre, il primo comma dell'art. 22 prevede che l'ente impositore "può chiedere" l'adozione delle misure cautelari "quando ha fondato timore di perdere le garanzie del proprio credito".

Questo fondato timore, per esempio, potrebbe non sussistere quando viene emesso il processo verbale di constatazione o, in un secondo momento, quando viene notificato l'avviso di accertamento.

Ciò potrebbe accadere perché, pur sussistendo il *fumus* secondo l'ente impositore, non sussiste il *periculum* in quanto il soggetto destinatario dell'atto impositivo possiede un patrimonio ben superiore al credito vantato dall'ente impositore oppure perché non ha mai posto in essere comportamenti che esprimono una volontà di disfarsi del proprio patrimonio ai danni dell'ente impositore.

Questo pericolo però potrebbe sorgere nelle more del processo sul rapporto sostanziale e i funzionari dell'ente impositore, accorgendosi dei mutamenti in corso, potrebbero ritenere necessaria l'adozione delle misure cautelari.

Questa necessità potrebbe sorgere, per esempio, quando una società si pone in liquidazione durante il processo oppure quando il ricorrente non paga le somme iscritte provvisoriamente a ruolo.

Altri fatti che potrebbero far desumere un imminente pericolo nelle more del processo potrebbe essere la vendita improvvisa di beni oppure il trasferimento di liquidità all'estero.

Sulla base di queste osservazioni si può sostenere che il processo cautelare può essere attivato sia prima che dopo l'avvio del processo sul rapporto sostanziale.

Inoltre, il processo cautelare potrebbe concludersi sia prima che dopo il processo sul merito.

Soffermandoci nella prima ipotesi, in cui il processo cautelare si conclude prima del processo relativo al merito, si possono verificare le seguenti situazioni.

Nel caso in cui venga accolta l'istanza proposta dall'ente impositore, le misure cautelari verranno adottate e saranno efficaci fintantoché non si esprime il giudice del rapporto sostanziale.

In questo caso la prassi amministrativa suggerisce di far presente questa circostanza in sede di costituzione in giudizio nel processo sul merito.<sup>506</sup>

L'Ufficio potrà motivare le proprie controdeduzioni richiamando le motivazioni del provvedimento che ha concesso l'adozione delle misure cautelari, in particolar modo facendo riferimento al *fumus*.

Nel caso in cui il giudice del rapporto sostanziale dovesse rigettare il ricorso del contribuente, le misure cautelari conserveranno, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'Agente della riscossione.<sup>507</sup>

Viceversa, nel caso in cui il giudice di merito dovesse accogliere il ricorso, il provvedimento che ha accolto l'adozione delle misure cautelari perde immediatamente efficacia, senza dover attendere che la sentenza a favore del contribuente passi in giudicato.<sup>508</sup>

Nel caso in cui non venga accolta l'istanza proposta dall'ente impositore, le misure cautelari non saranno adottate e l'ente impositore potrà impugnare la sentenza affinché possa richiederne l'adozione al giudice d'appello.

In questo caso l'esito dell'eventuale processo sul merito non avrà alcuna influenza sul processo cautelare sia che accolga o che respinga il ricorso del ricorrente.

In questa ipotesi sarà il ricorrente ad avere l'interesse a depositare il provvedimento che ha respinto l'istanza dell'ente impositore innanzi al giudice del rapporto sostanziale.

---

<sup>506</sup> Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 24, *"Nel caso in cui la richiesta di misure cautelari - formulata, ad esempio, sulla base di un processo verbale di constatazione presupposto di un atto di accertamento - sia stata accolta ed il successivo atto di accertamento sia stato impugnato, l'Ufficio, costituendosi nel giudizio di merito, rappresenta tale circostanza, depositando copia del relativo provvedimento giurisdizionale. Nelle controdeduzioni, in particolare, l'Ufficio, sostiene la legittimità della pretesa tributaria anche attraverso il richiamo delle motivazioni - specificamente di quelle sul fumus boni iuris - del provvedimento con il quale sono state concesse le misure cautelari"*.

<sup>507</sup> Cfr. art. 27, comma 7, D.L. n. 185/2008.

<sup>508</sup> Art. 22, comma 7, D. Lgs. n. 472/1997.

Il ricorrente richiamerà le motivazioni contenute nel provvedimento sia in merito al *fumus* che in merito al *periculum* anche al fine di richiedere la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato.

Esaminati i rapporti che si possono instaurare tra il processo cautelare e il processo nel merito qualora fosse il primo a concludersi, si possono di seguito esaminare le relazioni che potrebbero realizzarsi tra i due processi nel caso in cui fosse il processo sul rapporto sostanziale a concludersi per primo.

Nel caso in cui il ricorso dovesse essere accolto, l'ente impositore dovrebbe rinunciare a proseguire il giudizio, quindi revocare la propria istanza e richiedere l'estinzione del giudizio.

Poiché le misure cautelari perdono efficacia in seguito a una sentenza, anche non passata in giudicato, favorevole al ricorrente, può sostenersi che se il giudice sul rapporto sostanziale si è pronunciato a favore del contribuente prima che si pronunci il giudice sulle misure cautelari, quest'ultimo non potrà accogliere l'istanza dell'ente impositore.

Nel caso in cui il giudice del merito dovesse respingere il ricorso, l'ente impositore potrà inserire la sentenza a suo favore nel fascicolo relativo al processo sulle misure cautelari.

Il giudice cautelare però non sarà vincolato da questa sentenza anche perché potrà essere impugnata dal ricorrente.

Bisogna poi tener presente che se il ricorrente ha perso integralmente, l'Agente della riscossione – perlomeno in materia di imposte sui redditi e di iva – potrà procedere alla riscossione forzata per due terzi, quindi, l'ente impositore avrà l'interesse a richiedere l'adozione delle misure cautelari per la restante frazione.

### **3.3 I rapporti con il procedimento incidentale di sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato promosso nel processo sul rapporto sostanziale.**

Quando l'ente impositore è munito di un titolo esecutivo può procedere direttamente alla riscossione forzata o all'adozione delle misure cautelari previste nel D.P.R. n. 602/1973.

Viceversa, quando non è munito di un titolo esecutivo può richiedere al giudice tributario l'iscrizione di ipoteca o l'adozione del sequestro conservativo.

Questa tutela cautelare a favore dell'ente impositore può essere ottenuta solamente in seguito a un provvedimento favorevole emesso dal giudice tributario.

Qualora l'atto impositivo posto a fondamento dell'istanza dell'ente impositore dovesse essere impugnato, si apre un secondo processo relativo al rapporto sostanziale.

All'interno di quest'ultimo processo, il ricorrente può richiedere contestualmente alla proposizione del ricorso o con atto separato la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato.

In questo caso, si apre un procedimento incidentale a quello di merito dove il giudice si pronuncia sull'istanza.

Con questo procedimento trova attuazione la tutela cautelare a favore della parte privata.

Poiché sul medesimo bene della vita possono sorgere due procedimenti cautelari opposti, uno a favore dell'ente impositore e uno a favore del ricorrente, sorge il problema di coordinarli e verificare se l'accoglimento di uno di questi comporta l'impossibilità da parte dell'altro soggetto di richiedere la tutela cautelare a essa opposta.

In giurisprudenza, la questione è stata affrontata in una sentenza di merito<sup>509</sup> dove il convenuto evidenziava nel processo cautelare che nella controversia nel merito il giudice tributario aveva sospeso gli effetti esecutivi degli atti impugnati emessi sulla base del processo verbale di constatazione posto a fondamento dell'istanza dell'ufficio.

---

<sup>509</sup> CTP Novara, Sez. I, n. 26 del 23 marzo 2009, in *CeRDEF*.

La parte sosteneva che almeno provvisoriamente, data tale decisione, non era più legittimo e possibile disporre l'adozione di misure cautelari che hanno come presupposto degli atti sospesi.

Inoltre il convenuto osservò che nel merito la sospensione predetta dimostrava almeno provvisoriamente come non vi fosse il *fumus boni iuris* in capo al preteso diritto vantato dall'«Agenzia delle entrate essendoci invece in capo al ricorrente».

Poiché ad avviso del giudice si era in presenza della stessa materia del contendere e pertanto si appalesava «in concreto corretto il richiamo alle determinazioni già adottate nel merito», la Commissione dispose che non poteva «darsi corso alla domanda di adozione del provvedimento cautelare richiesto dall'«Agenzia delle Entrate».

A mio avviso, questa soluzione non è condivisibile in senso assoluto.

Se il giudice del merito sospende gli effetti esecutivi dell'atto impugnato, ritengo che il giudice cautelare possa liberamente valutare l'opportunità di concedere l'adozione delle misure cautelari a favore dell'ente impositore.

Viceversa, se il giudice cautelare accoglie l'istanza dell'ente impositore, credo che il giudice sul rapporto sostanziale non debba «automaticamente» rigettare la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato, non essendo vincolato dalla pronuncia del giudice cautelare.

La prassi<sup>510</sup> dell'«Agenzia delle entrate ha sostenuto che la sospensione giudiziale dell'atto impugnato disposta ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. 546/92, «non comporta la perdita di efficacia della misura cautelare già concessa».

Anche questa affermazione non credo sia pienamente condivisibile.

Diversamente da quanto sostenuto dalla prassi amministrativa, potrebbe ritenersi che il giudice sul rapporto sostanziale abbia il potere – oltre di sospendere gli effetti esecutivi dell'atto impugnato – di revocare le misure cautelari concesse dal giudice cautelare in un processo concluso precedentemente.

---

<sup>510</sup> Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 25.



Ciò potrebbe avvenire se con l'istanza di sospensione il ricorrente richieda la revoca delle misure cautelari a favore dell'ente impositore.

Però, per quanto riguarda l'ipoteca vi è un problema a favore di questa possibile interpretazione.

L'art. 2878 c.c. prevede che l'ipoteca possa essere cancellata in seguito alla presentazione di un atto contenente il consenso del creditore o una sentenza passata in giudicato o altro provvedimento definitivo emesso dalle autorità competenti.

Il procedimento cautelare *ex art. 47* si conclude con un'ordinanza non impugnabile che non è un provvedimento definitivo – giacché la decisione in essa contenuta verrà assorbita dalla sentenza di merito – pertanto, ritengo che il giudice del rapporto sostanziale, con questa ordinanza, possa limitarsi a revocare l'adozione del sequestro conservativo.

Invece, con la sentenza del merito potrà statuire anche la cancellazione dell'ipoteca.

Questa decisione però sarà efficace solamente dopo che passa in giudicato.

Il punto di partenza per verificare se l'adozione di una misura cautelare impedisca l'adozione di un'altra misura cautelare ritenuta a essa opposta, a mio avviso, è un altro.

Credo si debba verificare se gli effetti delle misure sono gli stessi.

Mentre le misure cautelari a favore dell'ente impositore comportano l'iscrizione di ipoteca o l'adozione del sequestro conservativo, le misure cautelari a favore del ricorrente comportano la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato.

Poiché gli effetti di questi due procedimenti cautelari sono differenti, ritengo che i provvedimenti che accolgono le due diverse misure cautelari possono coesistere.

Pertanto, l'accoglimento di un'istanza cautelare non impedisce l'accoglimento dell'altra istanza cautelare che, a una prima analisi,

potrebbero sembrare che l'accoglimento di una debba escludere l'accoglimento dell'altra.

Per fare un esempio, il giudice del rapporto sostanziale potrebbe sospendere gli effetti esecutivi dell'atto impugnato e quindi il ricorrente non dovrebbe versare alcuna somma a favore dell'ente impositore nelle more del processo.

Dall'altro lato, il giudice cautelare potrebbe accogliere l'istanza dell'ente impositore e iscrivere ipoteca sui beni immobili del convenuto.

In presenza di queste due decisioni, il contribuente può evitare un dissesto finanziario – in quanto non si verificherebbero fuoriuscite di liquidità – ma dall'altro lato, l'ente impositore, può tutelarsi iscrivendo ipoteca sugli immobili.

### **3.4 I rapporti con il procedimento di riscossione**

Le misure cautelari previste dall'art. 22 sono le uniche misure cautelari che l'ente impositore può adottare prima che venga emesso un atto impositivo.

La richiesta della loro adozione può avvenire sulla base del processo verbale di constatazione, cioè sulla base di un atto non impositivo che può essere emesso dall'ente impositore o dalla Guardia di finanza.

I crediti vantati dall'ente impositore, invece, possono essere riscosse solamente in seguito alla notifica di un atto impositivo.

Sulla base di queste considerazioni, si desume che l'adozione delle misure cautelari può avvenire prima dell'avvio della riscossione forzata.

Il legislatore ha recentemente disciplinato il rapporto tra questi due procedimenti qualora le misure cautelari vengano adottate prima dell'esecuzione forzata.

Il comma 7 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 stabilisce che “le misure cautelari, che, in base al processo verbale di constatazione, al provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, al provvedimento di irrogazione delle sanzioni oppure all'atto di

contestazione, sono adottate ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo<sup>511</sup>. Quest'ultimo può procedere all'esecuzione sui beni sequestrati o ipotecati secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando quanto previsto, in particolare, dall'articolo 76 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, e successive modificazioni”.

Pertanto, “qualora a seguito della notifica del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi siano state concesse misure cautelari per tutti gli importi richiesti con l'atto, le garanzie cautelari, limitatamente alle somme per le quali è stata disposta l'iscrizione a ruolo, conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo; per la parte non iscritta a ruolo, invece, le stesse permangono a favore dell'Ufficio che ha emesso il provvedimento di accertamento che ne costituisce il presupposto. In definitiva, se gli importi garantiti dalla misura cautelare sono superiori a quelli iscritti a ruolo, l'iscrizione di ipoteca o il sequestro conservativo mantengono efficacia a favore dell'Agenzia solo per la parte non iscritta a ruolo”.<sup>512</sup>

Il legislatore ha così introdotto un meccanismo di conversione automatico del provvedimento cautelare a favore dell'ente impositore in un provvedimento con identico contenuto ed efficacia a favore dell'ente della riscossione.

Nonostante la norma preveda che questa conversione avvenga “in relazione agli importi iscritti a ruolo”, credo trovi applicazione anche nel caso in cui la riscossione non avvenga sulla base del ruolo.

Difatti, la lettera g), comma 1, art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78 prevede che “ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla

---

<sup>511</sup> Per quanto riguarda la riscossione a mezzo ruolo, si veda G. BOLETTTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2010; B. BELLE', *Esecuzione in base al ruolo e tutela giurisdizionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, p. 153; G. BOLETTTO, *Iva e termini di iscrizione a ruolo*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 1255.

<sup>512</sup> Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 28.

cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma”.

Per quanto riguarda il valore per il quale l’ente impositore possa richiedere l’adozione delle misure cautelari, credo si debba tener conto della riscossione frazionata in pendenza di giudizio,<sup>513</sup> così come previsto dall’art. 68 del D. Lgs. n. 546/1992.

Difatti, per lo meno in materia di imposte sui redditi e in materia di iva, in pendenza di giudizio l’Agenzia delle entrate può riscuotere un terzo dei crediti vantati per tributi e interessi.

Pertanto, qualora l’Agenzia delle entrate volesse richiedere al giudice cautelare l’adozione di misure cautelari dopo che queste somme sono state iscritte a ruolo (o affidate in carico all’agente della riscossione ai sensi dell’art. 26, D.L. 31 maggio 2010, n. 78), credo possa avanzare la richiesta per un importo pari alla differenza tra il credito vantato e le somme per il quale l’agente della riscossione possa procedere a esecuzione forzata.

Nel caso in cui l’Agente della riscossione avesse proceduto all’iscrizione a ruolo straordinario delle intere somme (o all’affidamento all’agente della riscossione delle intere somme) non credo che l’Agenzia possa richiedere l’adozione delle misure cautelari *ex art. 22*.

Nel caso in cui l’atto impositivo rientri nel campo di applicazione dell’art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, questo diventa esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica e, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell’esecuzione forzata.

Ai sensi della lettera b) dell’art. 29, “l’esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall’affidamento in carico agli agenti della

---

<sup>513</sup> In merito alla riscossione frazionata dei tributi in pendenza di giudizio, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 205 e ss.; F. RANDAZZO, *L’esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003; E. GRANELLI, *Effetti della pronuncia tributaria di primo grado sull’esecuzione esattoriale a titolo provvisorio*, in *Boll. Trib.*, 1984, p. 623.

riscossione degli atti di cui alla lettera a); tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative”.

Credo che questa disposizione sia rivolta alle misure cautelari adottabili dall’“Agente della riscossione e non dall’“ente impositore.

La *ratio* di questa norma credo sia rivolta a consentire all’“Agente della riscossione di procedere a iscrivere ipoteca *ex art. 77 del D.P.R. 602/1973* o eseguire il fermo dei beni mobili registrati per la frazione di credito riscuotibile nelle more del processo, senza attendere il decorso del periodo di sospensione legale.

Infine, bisogna verificare se l’ente impositore possa richiedere l’adozione delle misure cautelari una volta che è in possesso di un titolo esecutivo.

In un caso la giurisprudenza di merito ha accolto l’istanza prodotta dall’ente impositore quando un avviso di accertamento era definitivo<sup>514</sup>.

In altri casi, ha rigettato l’istanza prodotta dall’ente impositore in quanto l’avviso di accertamento sulla base del quale si richiedeva l’adozione delle misure cautelari era diventato definitivo.<sup>515</sup>

A mio avviso, bisogna accogliere quest’ultima impostazione.

---

<sup>514</sup> CTP Genova, Sez. I, Sent. n. 103 del 22 luglio 2013, in *CeRDEF*, la quale ha accolto una istanza di adozione di misure cautelari *ex art. 22* in riferimento a un avviso di accertamento definitivo. Nella CTP Asti, Sez. I, sentenza 11 febbraio 2013, n. 22, in *Massimario Piemonte*, 2013, p. 198, si legge nella massima che “*L’istanza di sequestro conservativo, avanzata dall’A.E. alla CTP, a seguito di Avvisi di accertamento divenuti definitivi, non può essere accolta qualora manchi l’elemento del “periculum in mora”*”. In questo caso la commissione non ha accolto l’istanza perché mancava il presupposto del *periculum* quando, a mio avviso, avrebbe dovuto pregiudizialmente esaminare la questione relativa al fatto che l’avviso di accertamento era definitivo e quindi l’ente impositore non aveva alcun interesse a richiedere l’adozione delle misure cautelari.

<sup>515</sup> CTP Reggio Emilia, Sez. I, 24 febbraio 2014, n. 114, massima in *Banca dati Ipsoa*. In questo senso mi pare sia la CTP Genova, Sez. X, 17 dicembre 2013, n. 248, massima in *Banca dati Ipsoa*, che la CTP Cagliari, Sez. II, 18 marzo 2008, n. 57, massima in *Banca Dati Ipsoa*. La massima riporta che “*le garanzie previste dall’art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 per l’iscrizione di ipoteca quale misura cautelare in caso di pericolo di perdita delle garanzie del credito in base al processo verbale di contestazione o al provvedimento di irrogazione della sanzione, non trovano applicazione alla iscrizione di ipoteca nella fase esecutiva e cioè quando il ruolo è diventato incontestabile, essendo decorsi i termini per la sua impugnazione*”.

Quando l'ente impositore vanta un credito certo, liquido ed esigibile può procedere all'esecuzione forzata o all'adozione delle misure cautelari previste dal D.P.R. n. 602/1973.

Quindi, l'ente impositore non ha alcun interesse ad agire adendo il giudice tributario con il procedimento di cui all'art. 22.

Difatti, il sequestro conservativo e l'ipoteca *ex art. 22* sono delle misure cautelari volte a tutelare il creditore quando non è ancora in possesso di un titolo esecutivo.

### **3.5 I rapporti con gli istituti deflattivi del contenzioso**

In seguito alla richiesta di adozione delle misure cautelari, o in seguito all'esecuzione delle stesse, l'ente impositore, in alcuni casi d'ufficio e in altri casi in seguito a un accordo con il contribuente, può annullare integralmente o parzialmente l'atto impositivo posto alla base delle misure cautelari.

L'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo produrrà effetti anche nei confronti delle misure cautelari.

Nel caso in cui l'ente impositore dovesse annullare integralmente in autotutela l'atto impositivo, qualora il processo cautelare fosse ancora in corso, dovrebbe richiedere l'estinzione del giudizio.<sup>516</sup>

Nel caso in cui le misure cautelari fossero già state adottate, dovrebbe provvedere d'ufficio a richiedere alla Conservatoria la cancellazione dell'ipoteca o la revoca del sequestro conservativo.

---

<sup>516</sup> In merito alla giurisdizione a seguito della proposizione dell'istanza si autotutela, si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 60; M. CICALA, *Autotutela e processo tributario*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 127; P. RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 552; R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 2 quater del D.l. 30 settembre 1994, n. 564*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 503.

Se l'autotutela dovesse essere parziale, qualora il processo cautelare fosse ancora in corso, dovrebbe richiedere la riduzione del valore dell'ipoteca o del sequestro conservativo.<sup>517</sup>

Nel caso in cui le misure cautelari fossero già state adottate, dovrebbe provvedere d'ufficio a richiedere alla Conservatoria la cancellazione parziale dell'ipoteca o la revoca parziale del sequestro conservativo.

L'art. 5 *bis* del D.Lgs. n. 218/1997 prevede che il contribuente possa aderire ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di Iva che consentono l'emissione di avvisi di accertamento parziali.

L'adesione deve avvenire entro i 30 giorni successivi alla consegna del verbale, mediante comunicazione al soggetto che ha emesso il processo verbale di constatazione.

Entro 60 giorni dalla comunicazione, l'Agenzia delle entrate deve notificare un atto di definizione dell'accertamento parziale e il contribuente, nel termine di 20 giorni, deve versare le somme dovute.<sup>518</sup>

Qualora il contribuente non dovesse versare le somme indicate nell'atto di definizione parziale, l'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Le somme possono essere versate anche ratealmente e, ai sensi dell'art. 5 *bis*, comma 3, del D.Lgs. n. 218/1997 non è richiesta la prestazione di alcuna garanzia.

---

<sup>517</sup> Sulla possibilità di richiedere la riduzione della misura cautelare adottata, si è pronunciata la CTR Toscana, Sez. 1, Sentenza 30 luglio 2009, n. 250 in *Massimario Toscana 2009*. La massima riporta che *"così come un eccesso nella attuazione della garanzia ipotecaria da parte del creditore sequestrante legittima la richiesta del debitore di un provvedimento di riduzione ex art. 496, CPC, - considerato che la garanzia ipotecaria, quale mezzo di conservazione della garanzia patrimoniale, può essere accomunata al sequestro conservativo in funzione della fruttuosità della esecuzione - anche un eccesso nella attuazione della garanzia data all'Amministrazione (iscrizione ipotecaria o fermo) legittima la richiesta di riduzione/cancellazione di una iscrizione ipotecaria effettuata su beni immobili ad ulteriore garanzia di un credito erariale già assistito dalla garanzia del fermo amministrativo di beni mobili registrati. Infatti, la tutela del diritto della A.F. non può giungere al punto di ledere l'integrità patrimoniale del contribuente"*.

<sup>518</sup> Art. 8, D.Lgs. n. 218/1997.

Prima dell'attivazione di questo procedimento l'Agenzia delle entrate potrebbe aver richiesto l'adozione delle misure cautelari.

Se il contribuente paga le somme prima che il processo cautelare si sia concluso, questo si dovrebbe estinguere.

Nel caso in cui, invece, il contribuente avesse richiesto il pagamento delle somme iscritte nell'atto di definizione in forma rateale, a titolo cautelare, credo che l'Agenzia delle entrate possa attendere il pagamento di tutte le rate prima di richiedere l'estinzione del processo cautelare o, se il giudice si fosse già pronunciato, prima di revocare le misure adottate.

Un altro istituto deflattivo del contenzioso è l'accertamento con adesione disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997.<sup>519</sup>

Quest'istituto, che consente di definire la controversia prima che venga adito il giudice tributario, si perfeziona<sup>520</sup> con il versamento entro 20 giorni che decorrono dalla redazione dell'atto di adesione delle somme dovute o della prima rata.

Nel caso di versamento in un'unica soluzione, l'omesso o il tardivo pagamento delle somme comporta il mancato perfezionamento dell'adesione.

Nel caso di pagamento in forma rateale, il mancato o tardivo pagamento della prima rata comporta il mancato perfezionamento dell'adesione.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima entro il termine per il versamento della rata successiva, l'importo residuo viene iscritto a ruolo e la sanzione da omesso versamento viene irrogata nella misura doppia pari al 60%, parametrata all'intero importo residuo dovuto a titolo di tributo.

---

<sup>519</sup> In merito all'istituto dell'accertamento con adesione, si veda A. PODDIGHE, *Accertamento con adesione e limiti del potere regolamentare dei comuni*, 2013, p. 843; F. PICCIAREDDA, *La Corte costituzionale valorizza la funzione consensuale dell'accertamento con adesione*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2011, p. 560; M. VERSIGLIONI, *Commento al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 419.

<sup>520</sup> Art. 9, D.Lgs. n. 218/1997.



Credo che l'ente impositore possa richiedere l'estinzione del processo cautelare (o la revoca delle misure cautelari adottate qualora il giudice cautelare si fosse già pronunciato) solamente dopo che il contribuente abbia pagato integralmente tutte le somme dovute.

Se così non fosse, per esempio, il trasgressore potrebbe richiedere il pagamento in forma rateale per prendere tempo e porre in essere degli atti pregiudizievoli sul proprio patrimonio e in seguito non pagare le altre rate.

Ad avviso della dottrina, poiché questo istituto è improntato "al principio di reciproco affidamento [...] sembra logico favorire una sorta di stallo in ordine all'adozione di misure cautelari in pendenza delle avviate iniziative per una definizione stragiudiziale".<sup>521</sup>

L'Autore ha altresì ritenuto che può venir meno l'affidamento del contribuente e questi, "approfittando della pausa impositiva ed esattiva volta a incentivare un accordo, tenti invece di approfittarne, ponendo in essere comportamenti diretti a sottrarre o ridurre la garanzia patrimoniale per il Fisco-creditore".<sup>522</sup>

Infine, ai sensi degli articoli 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997, il destinatario di un atto impositivo può, in alcuni casi, definire in modo agevolato le sanzioni.

---

<sup>521</sup> C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 1337.

<sup>522</sup> Altra dottrina ritiene che "pur non negando che occorre tutelare la buona fede del contribuente che presenta istanza di adesione, ci sembra però che la tesi per cui occorra paralizzare tout court l'applicazione delle misure cautelari sia forzata, sia perché l'istanza potrebbe essere presentata con mere finalità dilatorie, sia perché non è detto che si giunga ad una adesione. La sussistenza del pericolo nel ritardo è del tutto indifferente rispetto alla attivazione dell'accertamento con adesione. Detto pericolo può essere riscontrato da comportamenti o fatti verificatisi pria o durante la procedura di adesione", G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 103.

Secondo la CTP Campobasso, Sez. I, Sent. 2 maggio 2013, n. 68, in *CeRDEF*, non si può ignorare che la formulazione di istanza di accertamento con adesione costituisce un riconoscimento, almeno in parte, della pretesa erariale. La CTP Salerno, Sez. XIX, Sent. n. 31 del 19 giugno 1999, in *Banca Dati Ipsa*, accogliendo l'istanza dell'Agenzia delle Entrate, invece di rigettare l'istanza vista la proposta di accertamento con adesione ha riconosciuto la sussistenza del *fumus* "sia con il comportamento di collaborazione tenuta nel corso della verifica (fornendo tutti i dati utili per la ricostruzione del volume di affari e riconoscendo i propri errori) sia successivamente avanzando proposta di accertamento con adesione".

Per avvalersi della definizione agevolata, che comporta una riduzione a un terzo delle sanzioni irrogate, il contribuente deve pagare le sanzioni entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

In questo caso, se l'ente impositore avesse già proposto l'istanza di adozione delle misure cautelari, credo debba comunicare al giudice la riduzione del valore del proprio credito per sanzioni.

Ciò potrebbe avvenire anche su istanza del convenuto, che potrebbe depositare copia dei documenti comprovanti l'avvenuto pagamento delle sanzioni.

Nel caso in cui l'ente impositore volesse adottare le misure cautelari dopo che il contribuente ha pagato le sanzioni in forma agevolata, potrà richiedere al giudice cautelare l'adozione delle misure cautelari solamente per un valore pari alla differenza tra il credito vantato e il credito per sanzioni.

Per esempio, nel caso in cui il contribuente avesse definito le sanzioni agevolate riportate in un avviso di accertamento, l'adozione delle misure cautelari potrà avvenire solamente per la parte di credito relativa ai tributi e agli interessi.

Infine, il processo cautelare dovrebbe estinguersi (o le misure cautelari dovrebbero essere revocate se il giudice cautelare si fosse già pronunciato) qualora il ricorrente estingua per intero il debito risultante da un accordo di mediazione<sup>523</sup> disciplinato dall'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992 o da una conciliazione giudiziale<sup>524</sup> prevista dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992.<sup>525</sup>

---

<sup>523</sup> L'accordo di mediazione costituisce titolo per la riscossione. Entro venti giorni dall'accordo, il contribuente deve versare le somme previste per intero o in forma rateale. Così come nel caso della conciliazione, in seguito all'accordo le sanzioni amministrative sono dovute nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione.

<sup>524</sup> Le somme dovute per effetto della conciliazione devono essere versati entro 20 giorni dalla data di redazione del processo verbale di constatazione se la conciliazione avviene in udienza oppure, entro 20 giorni dalla data di comunicazione del decreto previsto dal comma 5 dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, qualora la conciliazione avvenisse fuori udienza. Queste somme possono essere versate anche ratealmente. La Corte di Cassazione, con la sentenza 13 febbraio 2009, n. 3650, ha previsto che sino a quando il contribuente

### 3.6 I rapporti con il processo penale

Ai sensi dell'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, “nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322 *ter* del codice penale”.

Sulla base di questa norma anche per i reato in materia di imposte sui redditi e in materia di imposta sul valore aggiunto trova applicazione la confisca per equivalente disciplinata dall'art. 322 *ter* del codice penale.

I beni che possono essere confiscati, nel corso delle indagini preliminari, possono essere sottoposti a sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321 c.p.p.

---

non provi di aver versato le somme o la prima rata, il giudice non può adottare alcun provvedimento sull'estinzione del processo. Nel caso in cui, in seguito all'estinzione del processo perché la parte ha pagato la prima rata, non paghi una delle rate successive entro il termine per il versamento della rata successiva, l'importo residuo viene iscritto a ruolo e la sanzione da omesso versamento viene irrogata nella misura doppia pari al 60% e parametrata all'intero importo residuo dovuto a titolo di tributo.

<sup>525</sup> In merito alla conciliazione giudiziale, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 159 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, p. 1029; F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale: come, quando, perché*, in *Boll. Trib.*, 1996, p. 1573; F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (Diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, II, Agg., Milano, 1998, p. 229; F. RANDAZZO, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 987; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, 885.

In merito al reclamo e alla mediazione, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 166 e ss.; B. BELLE', *Mediazione e reclamo: due istituti*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 863; M. MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, p. 809; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013; A. GUIDARA, *La mediazione tributaria*, in AA. VV. *Manuale della mediazione*, Catania, 2012, p.77; A. GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni introdotte dal DL 98/2011*, in *Dialoghi tributari*, 2012, p. 92; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012; M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2493; A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 898.

Il sequestro preventivo sui beni nella disponibilità dell'indagato è ordinato dal giudice per le indagini preliminari su richiesta del pubblico ministero, in previsione della successiva confisca che potrà essere disposta dal giudice con la sentenza di condanna.

Pertanto, qualora un contribuente commetta uno dei reati previsti dagli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, potrebbe accadere che l'autorità ordinaria disponga il sequestro preventivo e il giudice tributario disponga il sequestro conservativo.

Sebbene le due forme di sequestro assolvono funzioni diverse (il sequestro conservativo quello di tutelare il credito tributario mentre il sequestro preventivo quello di consentire la confisca per equivalente che in considerazione del suo carattere afflittivo viene considerata una sanzione penale) il soggetto nei cui confronti vengano adottate le due forme di sequestro subirebbe un pregiudizio eccessivo.

Per tale ragione, le due forme di sequestro dovrebbero essere coordinate tra di loro.

Qualora dovesse essere disposto per prima il sequestro preventivo, credo che il giudice tributario debba tenere conto del provvedimento dell'autorità giudiziaria ordinaria e verificare se sia necessario adottare anche il sequestro conservativo.

Per esempio, qualora il sequestro preventivo fosse stato adottato per un importo inferiore rispetto all'importo di cui l'Agenzia delle entrate richiede l'adozione del sequestro conservativo, il giudice cautelare potrebbe consentire l'adozione del sequestro conservativo per un valore pari alla differenza del credito tributario e il valore per il quale è stato disposto il sequestro preventivo.

Nel caso in cui il sequestro preventivo fosse stato effettuato per un importo pari o superiore al presunto credito dell'Agenzia delle entrate, il giudice cautelare potrebbe ritenere non corretto adottare il sequestro conservativo o l'iscrizione d'ipoteca.

Nella giurisprudenza di merito<sup>526</sup> è stato affrontato un caso in cui il convenuto rilevava “che il Giudice Penale aveva già proceduto a sequestro preventivo per un importo pari a [...] riferiti ai capi di imputazione per cui non era necessario procedere ad ulteriore sequestro, anche in considerazione del fatto che tale atto avrebbe impedito alla società di svolgere la propria attività di vendita di immobili [...]”.

Ad avviso della Commissione adita, “può essere concessa l’autorizzazione richiesta e [non rileva] il fatto che l’autorità giudiziaria penale abbia proceduto a un sequestro preventivo (per una somma peraltro inferiore a quanto dovrebbe risultare dall’emanando avviso di accertamento) per rispondere alle esigenze cautelari dell’Agenzia delle Entrate”.<sup>527</sup>

In senso opposto si è pronunciata altra giurisprudenza di merito, la quale ha ritenuto che “il *periculum in mora* non sussiste nel caso in cui i beni da sottoporre a misure cautelari sono già stati sottoposti ad analogo provvedimento quale il sequestro da parte del giudice penale (G.I.P.). Dalla misura disposta nel procedimento penale deriva l’impossibilità di ogni forma di disposizione da parte del titolare”.<sup>528</sup>

In merito ai rapporti tra il processo cautelare tributario e il processo penale, credo possa sollevarsi un altro problema.

L’art. 19<sup>529</sup> del D.L. 10 marzo 2000, n. 74, rubricato “principio di specialità” dispone, nel suo primo comma, che “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”.

Pertanto, qualora il medesimo fatto venga punito sia con sanzione penale che con sanzione amministrativa, si applica solo la sanzione speciale.

---

<sup>526</sup> CTP Varese, Sez. IV, n. 74 del 29 giugno 2012, in *CeRDEF*.

<sup>527</sup> In un altro caso affrontato dalla giurisprudenza di merito, il convenuto chiese “in via subordinata la riduzione della misura cautelare agli immobili già oggetto di provvedimento di sequestro conservativo disposto dal GIP del Tribunale di Varese, al fine di consentire la continuità aziendale” ma i giudici di appello mi pare non abbiano vagliato questa domanda. Cfr. CTR Milano, Sez. n. 43, 17 aprile 2014, n. 2103, in *CeRDEF*.

<sup>528</sup> Massima della CTP Milano, Sez. I, Sentenza 14 gennaio 2010, n. 35, in *Massimario Lombardia*, 2010, p. 335.

<sup>529</sup> Cfr. G. MOSCHETTI, *Commento all’art. 19 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 652.

Poiché la sanzione penale è sempre caratterizzata dal dolo, quest'ultima è speciale rispetto a quella amministrativa.

Qualora uno stesso fatto possa essere punito anche con una sanzione penale, ai sensi dell'art. 21<sup>530</sup> del D.L. 10 marzo 2000, n. 74 "l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato".

Ai sensi del comma secondo dell'art. 21 "tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2<sup>531</sup>, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi".

Nel caso in cui per il medesimo fatto possa essere irrogata una sanzione penale, l'Ufficio irroga comunque la sanzione ma questa non può essere eseguita nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2.

In questo caso, potrebbe sostenersi che il sequestro conservativo *ex art. 22* non possa essere adottato in quanto le sanzioni amministrative non sono eseguibili.

Qualora si ritenesse che l'eseguità si riferisca solamente alla riscossione, allora il sequestro conservativo potrebbe essere adottato.

In giurisprudenza,<sup>532</sup> si è verificato un caso in cui un contribuente lamentava la mancata applicazione del principio di specialità previsto dall'art. 19 L. 74/2000, ma i giudici ritennero che "il principio non appare violato, consentendo l'art. 21, I c. del detto D.Lgs. n. 74/2000

---

<sup>530</sup> E. MASTROGIACOMO, *Commento all'art. 21 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 666.

<sup>531</sup> Art. 19, comma 2, D.L. 10 marzo 2000, n. 74, "permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato".

<sup>532</sup> CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 71 del 10 maggio 2011.

all'Amministrazione Finanziaria la determinazione immediata delle sanzioni tributarie astrattamente applicabili anche alle violazioni penalmente rilevanti. Ai sensi del II c. della succitata norma, tuttavia, tali sanzioni non potranno essere rimosse se non ad avvenuta comunicazione di emanato provvedimento giudiziario che escluda la rilevanza penale dei fatti sanzionati, dovendo essere invece revocata l'irrogazione delle sanzioni in caso di condanna del trasgressore. L'ammontare complessivo delle sanzioni rientra però intanto nel credito erariale, oggetto della tutela cautelare”.

### **3.7 I rapporti con le procedure concorsuali**

L'art. 51<sup>533</sup> del Regio decreto 16/03/1942 n. 267, riguardante il fallimento, dispone che “salvo diversa disposizione della legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento”.

L'art. 168 del Regio decreto 16/03/1942 n. 267, in materia di concordato preventivo, dispone che “dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore”.<sup>534</sup>

---

<sup>533</sup> Cfr. L. GUGLIELMUCCI, *Diritto fallimentare*, III ed., 2008, p. 185; G. F. CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, V ed., 2010, p. 593.

<sup>534</sup> Relativamente alle procedure di concordato preventivo, si veda C. CINCOTTI, *La gestione del risanamento nelle procedure di concordato preventivo*, in *Giur. Comm.*, 2013; G. RACUGNO, *Concordato preventivo e accordi di ristrutturazione dei debiti. Le novità introdotte dal D.L. 31.5.2010, n. 78 e dalla legge 3.7.2010, n. 122*, in *Il dir. fallim. e delle soc. comm.*, 2011, p.1; G. RACUGNO, *La domanda di concordato preventivo e gli effetti dell'instaurazione della procedura*, in *Il dir. fallim. e delle soc. comm.*, 2010, p. 187; G. RACUGNO, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione e transazione fiscale: profili di diritto sostanziale*, in *Trattato di diritto fallimentare*, diretto da V. Buonocore e A. Bassi, Padova, I, 2010, 470 e ss.; G. RACUGNO, *Concordato preventivo: il trattamento dei creditori*, in *Il dir. fallim. e delle soc. comm.*, 2009, p. 781; G. RACUGNO, *Gli obiettivi del concordato preventivo, lo stato della crisi e la fattibilità del piano*, in *Giur. comm.*, 2009, p. 889. Sul concordato preventivo si veda anche G. BOLETTTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 56.

Infine, l'art. 201 del Regio decreto 16/03/1942 n. 267, in materia di liquidazione coatta amministrativa, dispone che “dalla data del provvedimento che ordina la liquidazione si applicano le disposizioni del titolo II, capo III, sezione II e sezione IV e le disposizioni dell'art. 66”.

Sulla base di queste disposizioni nessuna azione cautelare può essere iniziata o proseguita sui beni dell'impresa soggetta a una procedura concorsuale.

Per quanto riguarda il fallimento – e anche la liquidazione coatta amministrativa che rinvia all'art. 51 – la norma prevede che questa regola valga “salvo diversa disposizione della legge”.

L'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 non dispone nulla in proposito, pertanto, deve ritenersi che le misure cautelari previste da questo articolo non possano essere eseguite qualora una società venga dichiarata fallita, venga assoggettata a una liquidazione coatta amministrativa o avvii una procedura di concordato preventivo.

La giurisprudenza di merito, in una recente pronuncia, respingendo l'istanza di adozione delle misure cautelari proposta dall'ente impositore, ha ritenuto che il provvedimento di sequestro conservativo non può essere disposto qualora venga proposta istanza di concordato preventivo.<sup>535</sup>

Altra giurisprudenza<sup>536</sup> di merito mi pare sia addivenuta a una conclusione opposta.

---

<sup>535</sup> Cfr. CTP La Spezia, Sez. I, 16 gennaio 2013, n. 7, massima in *Banca Dati Ipsoa*, “nel caso di specie, la contribuente, a seguito della notifica di un P.V.C. che aveva rilevato violazioni tributarie con determinazione di un debito erariale complessivo di Euro 404.917,87, si opponeva all'istanza di sequestro conservativo richiesto in data 23 luglio 2007 dall'ente impositore. Il giudice tributario, prendendo atto dell'avvenuta presentazione da parte della contribuente in data 25 settembre 2012 di un'istanza di concordato preventivo, respingeva l'istanza di adozione della misura cautelare proposta dall'ente impositore”.

<sup>536</sup> Nella CTR Bologna, Sez. I, sent. n. 90 del 19 ottobre 2012, in *CeRDEF*, si legge che la convenuta “evidenziava l'intervenuta omologazione del concordato preventivo [...] per cui i creditori anteriori a tale omologazione non potevano iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore ex art. 168 L.F.”. La Commissione ha osservato che “l'art. 168 L.F. prevede il divieto di azioni esecutive sul patrimonio del debitore; nella fattispecie, invece, trattasi di sequestro conservativo, che è un mezzo di conservazione della garanzia patrimoniale per il creditore e che la Cassazione (cfr. giurisprudenza consolidata a cui questa



In quest'ultimo caso, credo abbiano fatto riferimento alla previgente disciplina, la quale prevedeva solamente il divieto di intraprendere azioni esecutive individuali.

---

*Commissione intende conformarsi: per tutte n. 19101/03) distingue nettamente dalle azioni esecutive. Per inciso, già dal 1976 la stessa Corte (cfr. sentenza n. 761/76) aveva affermato che l'art. 168 L.F. non impedisce la concessione di sequestri conservativi. Poi, è da respingersi la richiesta della contribuente di cessazione della materia del contendere per la pendenza di concordato preventivo, che, peraltro, potrebbe essere oggetto di risoluzione o di annullamento, come previsto dall'art. 168 L.F.; ed a seguito della risoluzione l'imprenditore può ritornare in bonis, non essendo automatico il fallimento, ed in tale ipotesi riacquisterebbe la facoltà di compiere atti di disposizione dei beni, potenzialmente lesivi delle ragioni dei creditori".*

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **LAS MEDIDAS CAUTELARES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ITALIANA**

*2. Las medidas cautelares de la Administración tributaria y del sujeto encargado a la recaudación de los tributos – 2.1 Las medidas cautelares que la Administración tributaria puede adoptar cuando no tiene un título ejecutivo – 2.1.1 La retención de los pagos ex art. 69, apartado 6, Regio Decreto n. 2440/1923 – 2.1.2 La retención de las devoluciones ex artículo 23, apartado 1, Decreto Legislativo n. 472/1997 – 2.1.3 La retención de las devoluciones ex artículo 38 bis, apartado 3, D.P.R. n. 633/1972 – 2.1.4 La hipoteca y el secuestro preventivo – 2.1.4.1. El ámbito objetivo de aplicación – 2.1.4.2. Los presupuestos – 2.1.4.3. El ámbito subjetivo de aplicación – 2.1.4.4. El proceso cautelar antes el juez tributario – 2.1.4.5. El procedimiento – 2.1.4.6. Los medios de impugnación y la cosa juzgada – 2.1.4.7. La retención de los efectos de las medidas cautelares – 2.1.4.8. La pérdida de eficaz de las medidas cautelares – 2.1.4.9. Las relaciones con otros procesos y procedimientos – 2.2 Las medidas cautelares adoptables por el sujeto encargado a la recaudación de los tributos cuando la Administración Tributaria tiene un título ejecutivo – 2.2.1. La hipoteca recaudatoria y el secuestro de los bienes muebles registrados – 2.2.2 La hipoteca recaudatoria – 2.2.3 El secuestro de los bienes muebles registrados – 2.2.4. La compensación prevista por el artículo 23, apartado 2, Decreto Legislativo n. 472/1997 y la aplicabilidad de la compensación después la adopción de la retención de los pagos ex artículo 69, apartado 6, Regio Decreto n. 2440/1923 – 2.2.5. La retención de los pagos – 2.2.6. Otras medidas cautelares.*

## 1. Las medidas cautelares de la Administración tributaria y del sujeto encargado de la recaudación de los tributos.

En la jurisdicción tributaria<sup>537</sup> hay un sujeto público, la Administración Tributaria, que puede emitir actos de liquidación de tributos<sup>538</sup> y de sanciones administrativas.

Estos actos tienen eficacia ejecutiva<sup>539</sup> y no necesitan un control judicial previo.<sup>540</sup>

Por tanto, el contribuyente puede solicitar al Juez Tributario<sup>541</sup> inhibir los efectos ejecutivos de estos actos de liquidación<sup>542</sup>.

---

<sup>537</sup> Cfr. B. BELLE', *La tutela cautelare nel processo tributario*, *Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, p. 117.

<sup>538</sup> Después de la reforma del 2010, los actos de liquidación de algunos tributos (Irpef, Ires, Irap e Iva) y las relativas sanciones administrativas son directamente títulos ejecutivos y el contribuyente debe ingresar los tributos indicados en estos actos antes de 60 días desde la notificación del acto de liquidación.

Gracias a esta reforma, la Administración Tributaria puede adoptar algunas medidas cautelares más rápidamente que con los actos de liquidación que no son directamente ejecutivos.

En efecto, con los actos de liquidación que no son directamente ejecutivos después de la notificación de éstos – generalmente después de 60 días – Equitalia debe notificar la cartella di pagamento junto al ruolo y, después de otros 60 días, este sujeto puede proceder a embargar los bienes del contribuyente o adoptar algunas medidas cautelares, como la hipoteca.

Con los actos de liquidación directamente ejecutivos, después de 60 días desde la notificación de éstos, Equitalia puede adoptar las medidas cautelares pero para embargar los bienes de los contribuyentes debe esperar más tiempo, otros 180 días. No obstante, cuando haya un peligro para la recaudación, Equitalia no debe esperar que pasen estos 180 días.

<sup>539</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 126, "l'Amministrazione finanziaria, pertanto, proprio in virtù di tale valore costituzionale [interesse alla riscossione dei tributi] può e deve avere una posizione sovraordinata nello svolgimento delle sue funzioni. Tale supremazia si sostanzia, da un lato, nell'attribuzione di poteri autoritativi finalizzati alla ricostruzione dei fatti storici per verificare la corrispondenza dell'obbligazione tributaria alla qualificazione operata dal contribuente, dall'altro lato, nell'esecutorietà dei propri provvedimenti ossia nel potere di incidere unilateralmente sulla sfera giuridica del privato". Si veda anche F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni di diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Milano, 2001.

<sup>540</sup> F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Padova, 2003, p. 106. Il potere dell'Amministrazione è "strumento idoneo alla produzione di effetti giuridici senza che per la loro realizzazione sia necessario un previsto accertamento giudiziale".

---

<sup>541</sup> Los actos impositivos emitidos por la Administración Tributaria se pueden impugnar ante el Juez Tributario.

De hecho, sobre la base del artículo 24 de la Constitución Italiana, todos pueden defender sus derechos y la defensa es un derecho inviolable en todas las instancias del juicio.

Dos decretos legislativos disciplinan el proceso tributario. El Decreto Legislativo n. 545/1992 atañe a la organización de la Magistratura Tributaria, mientras, el Decreto Legislativo n. 546/1992, regula el funcionamiento del proceso tributario. Este proceso se inspira en el proceso civil y en el proceso administrativo y tiene naturaleza impugnadora.

El acto que introduce el proceso es el recurso, que debe ser notificado antes de 60 días desde la notificación del acto que se impugna a la Administración Tributaria. Después de 30 días, el contribuyente debe depositar el recurso en la Secretaría del Tribunal Tributario de primera instancia (Commissione Tributaria Provinciale).

Antes de 60 días desde que el contribuyente depositó su recurso, la Administración Tributaria debe constituirse en juicio.

Después, la Secretaría del Tribunal Tributario debe formar el expediente de la causa y el Presidente del Tribunal Tributario asigna el expediente a una Sección del Tribunal Tributario que después de la audiencia decidirá mediante sentencia.

Ya que la impugnación del acto impositivo de la Administración Tributaria no conlleva la suspensión de sus efectos ejecutivos, el contribuyente debe solicitar a la Administración Tributaria o al Juez Tributario suspender la recaudación de la deuda tributaria durante el proceso.

La sentencia del Juez Tributario se puede impugnar con apelo ante el Tribunal Tributario de segunda instancia y después, la sentencia de éste último, se puede impugnar mediante el recurso de casación.

Las sentencias de los Jueces Tributarios son inmediatamente ejecutivas si el contribuyente pierde.

Si el contribuyente vence, la Administración Tributaria deberá reembolsar la deuda tributaria ingresada durante el proceso antes de que transcurran 90 días y antes de la notificación de la sentencia.

Si la Administración Tributaria no cumple lo dictado en la sentencia, el contribuyente deberá esperar que la sentencia se convierta en sentencia definitiva y después podrá embargar los bienes de la Administración Tributaria.

<sup>542</sup> Los actos de liquidación y otros actos emitidos por la Administración Tributaria o por otros entes acreedores, generalmente, son actos directamente ejecutivos. Por ello, la deuda tributaria puede ser inmediatamente recaudada después de 60 días desde la notificación del acto de liquidación. En realidad, pueden ser inmediatamente recaudados únicamente los tributos y los intereses de demora por un tercio de la cantidad determinada por la Administración Tributaria. Las sanciones administrativas pueden ser recaudadas después de la sentencia negativa para el contribuyente del Juez Tributario de primera instancia. Si el contribuyente quiere suspender estos efectos debe solicitarlo directamente a la Administración Tributaria o, en el proceso, al Juez Tributario de primera instancia. Para poder solicitar la suspensión, el contribuyente debe preparar una instancia específica que debe cumplir los requisitos requeridos en el artículo 47 del Decreto Legislativo n. 546/1992.

---

El procedimiento cautelar es un procedimiento incidental que se abre en el juicio principal. Por esta razón, a diferencia con el proceso civil, el contribuyente no puede obtener la tutela cautelar antes de impugnar el acto de liquidación u otro acto directamente ejecutivo.

El contribuyente puede solicitar la suspensión del acto impugnado si:

a) sobre la base de un juicio sumario, el recurso parece fundado (*fumus boni iuris*);

b) la ejecución del acto impugnado puede causar daños graves e irreparables (*periculum in mora*).

Estos dos presupuestos deben ser probados en la instancia cautelar. Para la doctrina de la Administración Tributaria, el Juez Tributario, cuando deba decidir sobre esta tutela, debe tener en cuenta el interés de la Administración Tributaria acerca del peligro de perder la garantía patrimonial a lo largo del proceso.

La instancia de suspensión de los efectos ejecutivos del acto que se impugna abre un procedimiento incidental relativo a la suspensión.

Esta instancia se debe solicitar al Juez Tributario competente. La instancia se solicita ante el Juez competente por la causa de la deuda tributaria.

Si el contribuyente, erróneamente, presenta la instancia de suspensión a un juez que no es competente, la instancia es inadmisibile.

Si el contribuyente presenta, erróneamente, el recurso ante un Juez incompetente y posteriormente presenta la instancia de suspensión siempre al Juez incompetente, éste debe juzgar sobre esta instancia y después, en la sentencia, declarará su incompetencia y todo el proceso deberá comenzar de nuevo ante el Juez competente. Sin embargo, la decisión del Juez incompetente sobre la suspensión queda viva.

La instancia puede ser solicitada junto al recurso o mediante acto separado. La instancia debe ser motivada, es decir, debe contener la indicación del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora*.

El contribuyente debe también probar la existencia de estos dos presupuestos. Por ejemplo, puede alegar a la instancia documentos relativos a su patrimonio mueble e inmueble; documentos acerca de la situación económica de su empresa y documentos concernientes a la existencia de préstamos de gran entidad.

Para la doctrina, la instancia se puede solicitar también cuando el proceso es suspendido o interrumpido.

Respecto a esta posibilidad, se pone de relieve que el proceso tributario puede ser suspendido por el Juez Tributario cuando se verifican algunas situaciones como, por ejemplo, cuando se pone una cuestión prejudicial “interna” (cuando hay una cuestión prejudicial interna a la jurisdicción tributaria) o cuando se pone una cuestión prejudicial “externa” (cuando hay una cuestión prejudicial de otras jurisdicciones).

Los casos de suspensión del proceso tributario son pocos y el proceso continúa cuando ya no existan los presupuestos. De todas maneras, no se suspende nunca cuando hay un proceso penal relativo a los mismos hechos objeto de verificación.

Por otro lado, el proceso se interrumpe cuando sobreviene un evento que perjudica el principio contradictorio, porque una de las partes no puede estar en el juicio. Cuando la razón que interrumpió el proceso se extingue, antes de que transcurran 6 meses, las partes deben producir una instancia para la reapertura de la causa.

La suspensión de estos efectos ejecutivos solamente puede ser solicitada al Juez Tributario si el contribuyente impugna<sup>543</sup> el acto de liquidación.

---

Algunas de las causas más frecuentes de interrupción son: la muerte de una de las partes o de uno de los defensores y la quiebra de la parte privada.

Esta instancia se debe solicitar junto al recurso o con acto separado que será notificado a todas las partes y se depositará en la Secretaría del Tribunal Tributario de primera instancia (Commissione Tributaria Provinciale).

La ley no pone un límite para solicitar esta instancia. Por ello, según la doctrina, se puede solicitar también en la audiencia.

Con respecto a la audiencia, el Juez Tributario establece el día y la Secretaría del Tribunal debe advertir a las partes con al menos 10 días de antelación.

Si la Secretaría del Tribunal no advierte a una de las partes o en el plazo de al menos 10 días, según la doctrina, la audiencia de la suspensión no es enjuiciable.

El Decreto Ley 70/2011, convertido en la Ley 106/2011, ha introducido en el artículo 47, apartado 5 bis, que la instancia de suspensión debe ser decidida en el plazo de 180 días desde la fecha de solicitud de la misma.

El artículo 47 no indica quién debe decidir el día de la audiencia. Para la jurisprudencia, si la instancia de suspensión se efectúa junto al recurso, será el Presidente del Tribunal quien deba decidir la fecha.

Si la instancia de suspensión se solicita en acto separado, tendrá que decidir la fecha el Presidente de la Sección que deba pronunciarse sobre la causa.

El alegato se presenta ante el Consejo de la Sección del Tribunal que deba decidir sobre la causa (no existe un órgano judicial constituido por una sola persona en la jurisdicción tributaria italiana) con la presencia de las partes.

Durante el alegato, las partes pueden presentar documentos y escritos de defensa (*memorie illustrative*).

Si en la audiencia sobre la suspensión del acto de liquidación, erróneamente, el Juez decide con sentencia sobre la causa, la decisión será revocable.

En los casos de especial urgencia, el Presidente del Tribunal puede decidir la suspensión de forma provisional antes de que se pronuncie el Consejo de la Sección del Tribunal.

En este caso, el presupuesto es la especial urgencia, que es una urgencia inminente. Como por ejemplo, cuando la Administración Tributaria haya empezado a embargar los bienes del contribuyente.

El Consejo de la Sección del Tribunal decide sobre la suspensión del acto impugnado con ordenanza no impugnable.

Con esta ordenanza decide sobre la aceptación o sobre el rechazo de la instancia de suspensión. La ordenanza será comunicada por la Secretaría del Tribunal a las partes y, después de esta comunicación, el contribuyente no deberá pagar provisionalmente la deuda tributaria y la Administración Tributaria no podrá embargar los bienes del deudor.

<sup>543</sup> Si el contribuyente impugna el acto de liquidación delante del Juez Tributario (en Italia existe un Juez especial para los tributos), debe pagar únicamente un tercio de la deuda tributaria indicada en el acto de liquidación.

Cuando el Juez Tributario de primera instancia pronuncia la sentencia, si el contribuyente pierde debe pagar dos tercios de la deuda tributaria indicada en el acto de liquidación, menos la deuda ya pagada durante el proceso de primera

También la Administración Tributaria puede tener exigencias cautelares, antes de notificar el acto de liquidación.

Durante las inspecciones tributarias, si la Administración Tributaria descubre que el contribuyente está haciendo maniobras fraudulentas para dificultar o hacer imposible la ejecución de su patrimonio con el fin de no pagar los tributos, puede solicitar al Juez Tributario adoptar medidas cautelares como, por ejemplo, el secuestro preventivo.

A su vez, la Administración Tributaria puede adoptar medidas cautelares cuando tiene el título ejecutivo.

Tiene un título ejecutivo cuando el acto de liquidación se hace firme porque no ha sido impugnado<sup>544</sup> en los términos establecidos por la ley o porque el Juez Tributario se ha pronunciado sobre el recurso del contribuyente y lo ha rechazado.

Por ejemplo, durante el proceso, puede hipotecar los bienes del contribuyente.

---

instancia (que puede ser menos de un tercio porque, por ejemplo, estaba pagando los plazos de esta deuda).

Si vence, la Administración Tributaria debe devolver la deuda ingresada durante el proceso de primera instancia.

Si el contribuyente o la Administración Tributaria apela la sentencia del Juez de primera instancia frente al Juez Tributario de segunda instancia, si el contribuyente pierde, debe pagar toda la deuda indicada en el acto de liquidación; si vence, la Administración Tributaria debe devolver la deuda ingresada durante el proceso de primera y segunda instancia.

Es importante destacar que las sanciones administrativas si se impugna el acto de liquidación, deben ser ingresadas después de la sentencia de primera instancia.

Sin embargo, cuando hay un peligro para la recaudación pasados 60 días desde la notificación de la cartella di pagamento y del ruolo, Equitalia puede embargar los bienes del contribuyente por un valor igual a toda la deuda (tributos, intereses y sanciones).

<sup>544</sup> Si el contribuyente no impugna el acto de liquidación, después de 60 días desde la notificación del acto de liquidación, deberá pagar toda la deuda indicada en el acto de liquidación, pero las sanciones son más bajas, son un tercio de aquéllas que debería pagar si impugna el acto.

Si el acto de liquidación no es ejecutivo, el contribuyente debe esperar la cartella di pagamento y debe pagar antes de 60 días después de la notificación de este último acto. Si el acto de liquidación es ejecutivo, el contribuyente debe pagar antes de 60 días desde la notificación del acto de liquidación. Si el contribuyente no paga, Equitalia puede adoptar las medidas cautelares o embargar los bienes del deudor.

Cuando la Administración Tributaria tiene un título ejecutivo, puede empezar el procedimiento de recaudación<sup>545</sup>.

El sujeto que puede recaudar los tributos y embargar<sup>546</sup> los bienes del contribuyente no es directamente la Administración tributaria, sino otro

---

<sup>545</sup> La función de recaudación abarca los tributos, los intereses de demora, las sanciones administrativas y la remuneración de las funciones de recaudación desentuelta por Equitalia.

Esta función administrativa obedece a un principio fundamental: el principio de tipicidad. Dicho principio tiene dos vertientes, en primer lugar, la Administración Tributaria puede recaudar las deudas tributarias únicamente con los actos establecidos por ley y, en segundo lugar, los contribuyentes pueden pagar sus deudas tributarias exclusivamente con las modalidades reguladas por ley.

Otro principio básico del sistema tributario es el principio de autoliquidación. Sobre la base de este principio el contribuyente debe realizar la cuantificación de la cantidad que debe pagar e ingresarla. Por tanto, no es la Administración Tributaria la que tiene la obligación de cuantificar la cantidad que debe pagar el contribuyente.

Este principio se aplica a todos los impuestos directos (Irpef, Ires, Irap) y a la mayoría de los impuestos indirectos.

Este es el mecanismo fisiológico. No obstante, si el contribuyente no paga o si determina incorrectamente la deuda tributaria, será la Administración Tributaria quien deberá realizar la cuantificación de la cantidad que debía pagar el contribuyente.

Esto se efectuará con algunos actos administrativos que tienen eficacia de título ejecutivo. Estos actos serán los actos de liquidación directamente ejecutivos o la cartella di pagamento y el ruolo cuando los actos de liquidación no son directamente ejecutivos.

La recaudación de los tributos en el sistema tributario italiano está regulada fundamentalmente por el D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602. Otras disposiciones importantes sobre la recaudación son el D.Lgs. n. 241/1997, los Decretos Legislativos nn. 46, 112 y 237 del 1999 y el Decreto Ley 203/2005.

Sobre este tema, en doctrina, cfr. en doctrina, B. BELLE', *La Corte di Cassazione estende il privilegio di cui all'art. 2752 c.c. all'obbligazione ex art. 11 d.lgs. n. 472/97*, 2013, in *Rass. trib.*, p. 240 ss.; G. BOLETTTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, 2010; G. BOLETTTO, *Tutela del contribuente nella fase di esecuzione forzata in caso di omessa o irregolare notifica del titolo esecutivo*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*; Glendi C. – Uckmar V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, 2011; LA ROSA S., *La tutela del contribuente nella fase della riscossione*, in *Rass. trib.*, 2001; GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, 2011; PARLATO A., *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in *Rass. trib.*, 2007; FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti generali, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della legge n. 311/2004*, in *Riv. dir. tributario*, 2005; DI PIETRO A., *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994, p. 61; BATISTONI FERRARA – GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario*, 1993, p. 149 ss.



sujeto público encargado de la recaudación de los tributos, que se llama *Equitalia SpA*.<sup>547</sup>

---

<sup>546</sup> Para poder embargar los bienes del contribuyente es necesaria la notificación previa del título ejecutivo y de la intimación de pago.

Ambos deben estar contenidos en el acto de liquidación directamente ejecutivo o, si no es directamente ejecutivo, en la cartella di pagamento que es el acto que se notifica después del acto de liquidación.

Si el acto de liquidación es directamente ejecutivo, Equitalia puede embargar los bienes después de 60 días desde la notificación del acto de liquidación, más de 180 días.

Si el acto de liquidación no es directamente ejecutivo, después de la notificación del acto de liquidación, Equitalia debe notificar la cartella di pagamento y después de 60 días desde la notificación de este último acto, Equitalia puede embargar los bienes del contribuyente.

El embargo de los bienes está regulado por las normas de derecho común (Código de Enjuiciamiento Civil, Código Civil y, para el embargo de aviones y barcos, el Código de la Navegación) con algunas diferencias como, por ejemplo, el sujeto que tiene la potestad de embarcar los bienes no es el alguacil, sino los oficiales de Equitalia. También, puede ser sujeto del embargo un tercero. De hecho, Equitalia puede directamente ordenar al tercero ingresar por sí mismo la deuda que el tercero tiene con el contribuyente. También los sueldos y los salarios pueden ser embargados. Pueden ser embargados una décima parte si el importe es hasta 2.500 €, una séptima parte si el importe es de 2.500 € hasta 5.000 €, una quinta parte si el importe es mayor de 5.000 €.

Si el contribuyente tiene únicamente una casa, ésta no puede ser impugnada.

Si tiene más inmuebles, estos pueden ser impugnados solo si la deuda tributaria es mayor de 120.000 €.

La ejecución forzosa se divide en tres momentos: el embargo, la venta y la asignación del ingreso obtenido con la venta de los bienes embargados.

Para el embargo de los bienes muebles, se aplican las reglas de derecho procesal común.

Para el embargo de los bienes inmuebles, es necesaria la subasta. Hay una primera subasta con el precio base. Si el bien no se vende, hay una segunda subasta con un precio disminuido un tercio respecto del precio base. Si el bien no se vende con la segunda subasta, hay una tercera subasta con un precio igual a un tercio del precio base. Si no se vende tampoco con la tercera subasta, el bien se asigna al Estado.

<sup>547</sup> La Administración Tributaria (Agenzia delle Entrate) tiene la potestad de recaudar los tributos y ejercita dicha función por medio de Equitalia S.p.A., que es una sociedad anónima con capital social público.

El holding Equitalia S.p.A. controla tres agencias: Equitalia Nord, Equitalia Centro y Equitalia Sud (excepto Sicilia donde la sociedad que ejercita la función de recaudación es Serit S.p.A.) que se dividen el territorio italiano.

Los oficiales de este órgano público tienen muchos poderes.

Además de embargar los bienes de los deudores que no pagan en los plazos establecidos por la ley, pueden hipotecar y adoptar otras medidas cautelares sobre los bienes del deudor.

Por tanto, en el sistema tributario italiano existen diferentes medidas cautelares que puede adoptar la Administración Tributaria o el sujeto encargado de la recaudación de los tributos.<sup>548</sup>

Por un lado, tenemos las medidas cautelares que se pueden adoptar sin título ejecutivo como, por ejemplo, el secuestro preventivo y la hipoteca

---

También pueden acceder a los bancos de datos públicos para conocer los bienes que son de propiedad del deudor.

Por último, tienen potestad inspectora sólo cuando la deuda es mayor de 25.000,00 €. Únicamente pueden utilizar dicha potestad para adquirir documentos útiles para descubrir si el deudor tiene créditos no declarados.

La remuneración de las funciones de recaudación se determina aplicando una tasa a la deuda tributaria. Si el deudor paga la deuda antes de 60 días desde la notificación del acto de liquidación, esta tasa es de 3,65%. Si el deudor paga la deuda transcurridos 60 días desde la notificación del acto de liquidación, esta tasa es de 8%.

<sup>548</sup> Sobre este tema, F. BATISTONI FERRARA – M. A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Giappichelli, Torino, 1990, pp. 125 e ss.; A. SBORDONE – G. LANDOLFO, *I mezzi di tutela nella riscossione delle imposte dirette e dei tributi straordinari*, Jovene, Napoli, 1951, p. 57, “per rafforzare la tutela intrinseca dei vari tipi di diritti soggettivi, l’ordinamento giuridico pone a disposizione dei privati vari rimedi che generalmente presentano anch’essi la struttura di diritti soggettivi (ausiliari). A loro volta, questi mezzi ausiliari si suddividono in due categorie a seconda che si limitino a rimuovere gli ostacoli che possono sorgere contro la realizzazione dei diritti, oppure sono anche idonei a fare raggiungere direttamente la realizzazione dei diritti stessi. Appartengono alla prima categoria: l’azione surrogatoria, l’azione revocatoria, il diritto di ritenzione, il sequestro conservativo, ecc. Appartengono alla seconda categoria i diritti di garanzia come pegno, ipoteca, privilegi, ecc.”; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Cedam, 2003, p. 289, “se il sistema dei privilegi è destinato ad operare nella fase della soddisfazione coattiva del credito tributario nel concorso con altri crediti, ad una logica di tutela differente rispondono altri istituti, propri della disciplina fiscale, che sono invece diretti ad evitare una possibile dispersione del patrimonio aggredibile dal debitore o ad assicurare una più agevole esecuzione su determinati beni. In tale categoria rientrano alcuni istituti di tutela cautelare preventiva, che prescindono da una situazione di attualità del rischio di riscossione del credito e tendono a presidiare una futura ed eventuale azione esecutiva. In tale ambito rientrano tutte le forme di cauzione o di garanzia richieste dalla legge, spesso in connessione dell’erogazione o di garanzia richieste dalla legge, spesso in connessione all’erogazione di rimborsi o all’autorizzazione all’esercizio di attività in sospensione d’imposta, che consentono al fisco di avvalersi della compensazione nella eventuale iniziativa di recupero del tributo derivante dal disconoscimento del diritto del contribuente. Ma la legge prevede anche forme di tutela cautelare repressiva, che sono invece collegate ad una situazione di attualità del rischio della dispersione della garanzia del credito tributario. In tale nozione rientrano infatti le ipotesi di fermo amministrativo dei rimborsi, di fermo dei beni mobili registrati, ma anche le figure, proprie del sistema sanzionatorio tributario, dell’ipoteca e del sequestro conservativo”.

disciplinate per el artículo 22 del Decreto Legislativo n. 472/1997<sup>549</sup>, la retención de los pagos *ex* artículo 69, apartado 6, Real Decreto n. 2440/1923 y la retención de los pagos *ex* artículo 23, apartado 1, Decreto Legislativo n. 472/1997.

En este caso, el sujeto que adopta las medidas cautelares es la Administración Tributaria.

Por otro lado, existen medidas cautelares que se pueden adoptar cuando hay un título ejecutivo como el secuestro de los bienes muebles registrados y la hipoteca *ex* artículo 77, Decreto Legislativo n. 602/1973.

En este supuesto, el sujeto que adopta las medidas cautelares es el sujeto encargado de la recaudación de los tributos (*Equitalia SpA*).<sup>550</sup>

---

<sup>549</sup> Sobre la sanciones administrativas tributarias, vid. B. BELLE', *Le sanzioni amministrative tributarie nelle imposte sui redditi, nell'imposta sul valore aggiunto e nelle altre imposte indirette*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996; B. BELLE', *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 1212; G. ZANOBINI, *La sistemazione delle sanzioni fiscali*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, p. 501; L. RASTELLO, *Sanzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It.*, XIV, Torino, 1969, p. 618; P. NUVOLONE, *I principi generali del diritto penale tributario*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Varese, 1979, p. 32; E. CAPACCIOLI, *Principi in tema di sanzione amministrativa tributaria: considerazioni introduttive*, in *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979, p. 144; F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 1509; F. BATISTONI FERRARA, *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *Il fisco*, 1999, p. 11354; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 42; G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 375; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, P. 328; R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto tributario*, A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 897; F. BATISTONI FERRARA, *Commento all'art. 1 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 731; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 8 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 743; V. NUCERA, *Commento all'art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 744.

Sobre la ejecución de la sanciones administrativas tributarias, cfr. B. BELLE', *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 780.

<sup>550</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 190, "la fase della riscossione, [...], pur non essendo di diretta pertinenza dell'Amministrazione (se non per la formazione del ruolo ai sensi dell'art. 10. D.P.R.

En los próximos párrafos, se analizan todas las medidas cautelares que la Administración Tributaria y el sujeto encargado de la recaudación pueden utilizar.

Las medidas cautelares serán divididas en dos grupos: aquellas que se pueden adoptar cuando no haya un título ejecutivo y aquellas que se pueden adoptar cuando haya un título ejecutivo.

De las medidas que se pueden adoptar cuando no haya un título ejecutivo, se analizan la hipoteca y el secuestro preventivo regulados en el artículo 22 del Decreto Legislativo n. 472/1997, que constituye la medida cautelar más analizada en este trabajo en los capítulos escritos en italiano.

## **2.1 Las medidas cautelares que la Administración tributaria puede adoptar cuando no tiene un título ejecutivo.**

### **2.1.1 La retención de los pagos ex art. 69, apartado 6, Real Decreto n. 2440/1923.**

Este instituto, llamado *fermo amministrativo generale*<sup>551</sup> está tipificado en el artículo 69, apartado 6, del Real Decreto n. 2440/1923.<sup>552</sup>

---

602/1972) ma dell'Agente della riscossione, può presentare anch'essa momenti di discrezionalità. Si pensi, per esempio, alla rateizzazione delle imposte ex art. 19, D.P.R. 602/1972 dove la risposta dell'agente della riscossione deve temperare l'interesse pubblico alla celere e certa riscossione dei tributi e quello privato posto a giustificazione dell'istanza; si pensi, altresì, all'iscrizione di ipoteca ovvero al fermo dei beni mobili registrati in relazione ai quali a fronte di un interesse pubblico alla riscossione delle imposte si contrappone un interesse del privato a non dover subire vincoli alla disposizione su propri beni".

<sup>551</sup> En doctrina, cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie*, in Miccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, p. 1127; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 2002, p. 385-386; B. AIUDI, *La prassi nei rimborsi iva ed il fermo amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 836 e ss.; A. PERI, *Iva. Rimborso accelerato. Opponibilità del fermo amministrativo*, in *Fisco*, 1983, p. 2337. In merito alla natura e alla finalidad del fermo administrativo si vedano anche L. R. PERFETTI, *Fermo amministrativo e posizione dell'amministrazione debitrice. L'art. 69, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, come norma derogatoria o diritto potestativo civilistico*, in *Foro amm. CDS*, 2002, p. 3150 ss.

<sup>552</sup> Art. 69, c. 6, del R.D. n. 2440/1923, prevede che "qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a

Según este artículo, cuando una Administración Estatal tiene, a cualquier título, un crédito hipotético sobre un contribuyente que, a su vez, tiene un crédito cierto sobre otra Administración Estatal, la primera Administración puede ordenar a la segunda Administración suspender su pago al contribuyente, hasta que la primera Administración emita una providencia definitiva<sup>553</sup>.

Para decirlo en otras palabras, este instituto permite a una Administración Estatal suspender el pago de una deuda a un contribuyente, sobre la base de un crédito hipotético que otra Administración estatal tiene sobre el mismo contribuyente.<sup>554</sup>

Este instituto es una medida discrecional de autotutela administrativa<sup>555</sup> que puede ser adoptada por una Administración Estatal sin previa autorización judicial.

---

*somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo”.*

<sup>553</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 519; C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 23; C. VERSANO – R. LUPI – D. STEVANATO – G. INGRAO, *Sospensione dei rimborsi Iva, carichi pendenti compensazione e tutela giurisdizionale*, in *Dial. trib.*, 2009, pp. 540 e ss.; F. PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2689.

<sup>554</sup> T.A.R. Lombardia Milano, Sez. III, 12 febbraio 2013, n. 384 in *Massima redazionale Ipsa*, “Il fermo amministrativo disposto ai sensi dell’art. 69, ultimo comma, RD 18 novembre 1923 n. 2440 ha lo scopo di legittimare la sospensione in via cautelare e provvisoria del pagamento di un debito liquido ed esigibile da parte di un’amministrazione dello Stato a salvaguardia di una eventuale compensazione legale con altro credito che la stessa o altra amministrazione statale pretenda di avere nei confronti del suo creditore”.

<sup>555</sup> En doctrina, piensan que este instituto sea discrecional, A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, p. 521; C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, p. 586; L. PACIFICO, *Fermo amministrativo e crediti verso l’erario. Possibili sviluppi*, 1985, p. 4314; D. MERCURIO, *Procedura di fermo amministrativo. Portata e limiti*, in *Fisco*, 1985, p. 5557 e ss.; U. MIGNOSI, *Il fermo amministrativo quale garanzia dei crediti tributari*, in *Fisco*, 1995, p. 1794 e ss.; G. PALATIELLO, *Brevi note sul fermo amministrativo*, in *Il nuovo diritto, Rassegna giuridica pratica*, 1997, p. 639; M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib.*, 1995, p. 240; S. CIAMPANI, *La tutela del contribuente nei confronti del fermo amministrativo*, in *Fisco*, 1991, p. 5717; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni*

Para la doctrina mayoritaria esta medida tiene naturaleza cautelar, porque su función es asegurar la satisfacción de un crédito estatal<sup>556</sup>.

Otra parte de la doctrina afirma que no tiene naturaleza cautelar, sino que es una medida que tiene como objetivo la compensación entre deudas y créditos de la Administración Estatal.<sup>557</sup>

Para otro sector de la doctrina, es simplemente una medida que sirve para simplificar las operaciones administrativas de pago.<sup>558</sup>

Finalmente, para otros es un instituto jurídico que tiene una función híbrida, de un lado cautelar, de otro lado ejecutiva, porque tiene como finalidad la futura compensación entre deudas y créditos del mismo sujeto público.<sup>559</sup>

---

*generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 737; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 262.

En jurisprudencia, Cass. SS.UU., 15 giugno 1967, n. 1389, in *Foro it.*, 1967, I, p. 2540; Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Foro it.*, 1977, p. 1146; TAR Lazio, sez. I, 10 febbraio 1987, n. 287, in *Foro amm.*, 1987, II, p. 1908; Cons. Stato, sez. III, 20 gennaio 1997, n. 1420, in *Cons. Stato*, 1997, p. 1321, “*il c.d. fermo amministrativo è un provvedimento di autotutela cautelare avente struttura di un atto impeditivo di pagamento, preordinato al fin e di consentire es agevolare la compensazione nell’adempimento da parte dello Stato delle sue obbligazioni pecuniarie*”.

<sup>556</sup> R. ROFFI, *Osservazioni sul c.d. “fermo amministrativo”*, in *Giur. It.*, 1973, p. 136; F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989; L. MONTEL, *Fermo amministrativo* (voce), in *Digesto disc. pubbl.*, vol. VI, Torino, 1991; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, p. 107; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 262; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2014, p. 130.

<sup>557</sup> A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1967, I, p. 317; S. CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in *Giur. Cost.*, 1972, p. 334; S. BUSCEMA, *Trattato di contabilità pubblica*, Milano, 1981, II, p. 663.

<sup>558</sup> C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, III, p. 585.

<sup>559</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 153. L’Autore prosegue sostenendo che “*applicando il fermo amministrativo, l’Amministrazione anticipa una futura eccezione di compensazione, non immediatamente prospettabile trattandosi di crediti non ancora certi, liquidi ed esigibili*”.

Esta medida tiene eficacia provisional<sup>560</sup> porque sus efectos tienen eficacia solamente hasta la emisión de una providencia definitiva.

La Administración Tributaria emite la providencia definitiva cuando revoca la retención del pago porque aclara que el crédito hipotético no existe, cuando el contribuyente ingresa su deuda o cuando compensa la deuda con el crédito.

Como antes he dicho, la Administración Estatal puede adoptar el *fermo amministrativo* cuando tiene un crédito hipotético (*ragione di crédito*).<sup>561</sup>

Para la doctrina de la Administración Estatal<sup>562</sup> y para la doctrina<sup>563</sup> más antigua, el crédito hipotético era cualquier crédito.

Recientemente, otra doctrina ha criticado esta interpretación de la ley, porque si fuera así, la Administración Estatal podría arbitrariamente adoptar esta medida, también cuando no tiene algún presupuesto.<sup>564</sup>

---

<sup>560</sup> Relativamente a la provisionalidad, cfr. C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in Foro amm., 1969, III, p. 586; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 155; S. CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in Giur. Cost., 1972, p. 335; C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 7.

En jurisprudencia, Cons. Stato, Sez. IV, 23 dicembre 2002, n. 7278, in *Giur. It.*, 2003, p. 1496.

<sup>561</sup> Según la jurisprudencia, debe existir el *fumus boni iuris*. Cfr. Cass., Sez. I, 19 gennaio 1979, n. 39, in *Giust. civ.*, 1979, p. 600; Cons. Stato, Sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350; mentre non è necessario che sussista il *periculum in mora*. Cfr. Cass. SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733; Cass., Sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567, in *Guida al Diritto*, 2004, p. 38. In senso contrario, in dottrina, si è espresso S. CASSESE, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in Giur. Cost., 1972, p. 333; R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 327.

<sup>562</sup> Según la *Circolare della Ragione Centrale dello Stato n. 18/177644 del 24 marzo 1969*, per “*ragione di credito*” s’intende una pretesa creditoria dotata di “*ragionevole apparenza e fondatezza*”.

<sup>563</sup> En este sentido, me parece G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1950, p. 646 ss.; C. A. MOLINARI, *Il fermo amministrativo*, in Foro amm., 1969, p. 585; C. BENTIVENGA, *Contabilità di Stato*, I, Milano, 1970, p. 309 ss.; A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, p. 352.

<sup>564</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, p. 318, che contesta l’interpretazione secondo cui “*per l’applicazione dell’istituto in esame si ritiene che l’Amministrazione debba addurre a dimostrazione una ragionevole apparenza e fondatezza della pretesa vantata*” afferma che “*il fermo crea un privilegio a favore dell’erario, privilegio che si presta*

Por tanto, el “crédito hipotético” no es cualquier crédito sin presupuestos y al mismo tiempo no es un crédito cierto porque, si fuera así, la Administración podría directamente compensar el crédito con la deuda.<sup>565</sup>

Así que, para la doctrina muy cualificada, la expresión “crédito hipotético” tiene un significado intermedio, que tiene como característica el *fumus boni iuris*.<sup>566</sup>

Para la doctrina existe el *fumus boni iuris* cuando la Administración Estatal ha emitido una providencia que no es definitiva.<sup>567</sup>

Para la doctrina de la Administración Estatal<sup>568</sup> no es necesario que esta notifique una providencia de retención del pago, porque el contribuyente, más adelante, podrá impugnar el acto de compensación.

Para un sector de la doctrina, la teoría de la Administración estatal no es aceptable, porque la providencia de suspensión nace después de un

---

*ad abusi e soprusi a danno dei privati dal momento che l'espressione ragione di credito di cui all'art. 69 viene spesso intesa dall'Amministrazione come una pretesa creditoria pura e semplice a qualsiasi titolo”.*

<sup>565</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 263, “il fermo non trova applicazione qualora il credito dell'agenzia fiscale si presentasse già definitivo ed incontestabile. Non vi è alcun motivo per dover sospendere temporaneamente il pagamento delle somme dovute al contribuente: l'agenzia fiscale procede direttamente a compensare i reciproci debiti”.

<sup>566</sup> Cfr., Circ. min., 29 marzo 1999, n. 21/RGS, “l'unico termine idoneo a qualificare la pretesa come atto a radicare il potere di fermo, sembra potersi mutuare dal processo civile, ed è il c.d. *fumus boni iuris*, cioè la ragionevole apparenza di fondatezza”. In tal senso si veda C. ANELLO – F. IZZI – C. TALICE, *Contabilità pubblica*, Milano, 1996, p. 362; F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989, p. 1 e 2; D. MERCURIO, *Procedura di fermo amministrativo. Portata e limiti*, in *Fisco*, 1985, p. 5554 e ss.; L. PACIFICO, *Fermo amministrativo e crediti verso l'erario. Possibili sviluppi*, 1985, p. 4314.

In giurisprudenza, Cass., sez. I, 19 gennaio 1979, n. 39, in *Giust. civ.*, 1979, p. 600; Cons. Stato, sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350; T.A.R. Lazio Roma, Sez. II ter, 25 febbraio 2004, n. 1777, in *Banca dati Ipsa*.

<sup>567</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 158. L'Autore, poi, afferma che “per l'individuazione di questi provvedimenti ci si deve ricollegare agli atti impugnabili previsti dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 ed agli atti del procedimento di irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 472/97”, comunque, “la cartella di pagamento non costituisce presupposto per l'applicazione del fermo, in quanto il credito è già esigibile e quindi l'Amministrazione può procedere con l'esecuzione forzata, ovvero con la compensazione”.

<sup>568</sup> Ris. Min. Tesoro 14 ottobre 1974, n. 250669.



procedimiento administrativo que debe observar los principios de legalidad, imparcialidad y transparencia como prevé la ley n. 241/1990.<sup>569</sup>

Por esta razón, la providencia de retención del pago debe ser notificada y debe tener una motivación que sirva al contribuyente para impugnar este acto si éste no es correcto.

Esta providencia debe ser motivada indicando el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*.<sup>570</sup>

Los sujetos públicos que pueden suspender los pagos son únicamente las Administraciones Estatales.

Así que, no pueden las Administraciones Regionales, Provinciales y Comunales.<sup>571</sup>

Sobre la base de esta norma debe haber tres sujetos: la Administración acreedora, la Administración deudora y el contribuyente.

Para un sector de la doctrina la Administración acreedora y la Administración deudora pueden coexistir en la misma Administración.<sup>572</sup>

---

<sup>569</sup> Sobre la Ley n. 241/1990, cfr. B. BELLE', *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: legge 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 444.

<sup>570</sup> T.A.R. Lazio Roma, Sez. I, 10 maggio 2012, n. 4213, in *Fisco on line*. Si veda anche la T.A.R. Lazio Roma, Sez. II ter, 07 gennaio 2010, n. 77, in *Banca dati Ipsa*.

<sup>571</sup> Cfr. Consiglio di Stato 9 marzo 2005, in *Foro amm. CDS*, 2005, p. 863; Cass. SS.UU., 8 febbraio 2008, n. 3004; Trib. Foggia, Sez. lavoro, 03 febbraio 2014, in *Massima redazionale Ipsa*; Cons. Stato, Sez. IV, 6 agosto 2012, n. 4457, in *Fisco on line*, ha previsto che l'istituto non trova applicazione nell'ipotesi in cui il soggetto potenzialmente creditore sia un ente munito di personalità giuridica pubblica (Inpdap e Fondo di previdenza) non annoverabile fra le amministrazioni statali; Cass. civ., Sez. I, 12 marzo 2010, n. 6038, in *CED Cassazione*, 2010.

<sup>572</sup> En este sentido, cfr. F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989; M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 245; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 161; G. PALATIELLO, *Brevi note sul fermo amministrativo*, in *Il nuovo diritto, Rassegna giuridica pratica*, 1997, II, p. 639, secondo cui "il provvedimento di fermo può essere adottato anche nel caso in cui la ragione di credito e il debito facciano capo non ad amministrazioni dello Stato diverse, ma a differenti uffici della medesima amministrazione (c.d. fermo su se stesso)"; L. PACIFICO, *Fermo amministrativo e crediti verso l'erario. Possibili sviluppi*, 1985, p. 4313.

Si la Administración acreedora y aquella deudora coexisten, para una Circular Ministerial y para un sector de la doctrina<sup>573</sup>, no sirve una providencia cautelar con carácter provisional, porque la Administración podría compensar directamente el crédito con la deuda.<sup>574</sup>

Para otros estudiosos esta interpretación no es admisible porque la compensación únicamente se puede hacer cuando el crédito es cierto.<sup>575</sup>

Para casi toda la doctrina este instituto jurídico se puede utilizar en el ámbito tributario.

En primer lugar, porque la Administración tributaria es una Administración Estatal.<sup>576</sup>

---

En jurisprudencia Ord. Corte Cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Giur. it.*, 1972, I, c. 1554; App. Napoli, 21 ottobre 1992, in *Giur. merito*, p. 513; TAR Sicilia, sez. I, Palermo, 16 aprile 1987, n. 103, in *Foro amm.*, 1987, p. 2028.

De opinión contraria, cfr. A. E. GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 730. L'Autore afferma che "l'art. 69, nel prevedere che la richiesta di sospensione sia rivolta da un'amministrazione che abbia ragioni di credito verso un privato ad altre amministrazioni che siano debitrice del medesimo, presuppone, all'evidenza, un rapporto di alterità e non di identità tra autorità creditrice e debitrice, sicché potrebbe ritenersi prima facie che la figura non possa impiegarsi nel caso difetti la descritta duplicità di soggetti pubblici".

De opinión contraria, en jurisprudencia, cfr. C.T., Il grado Lucca, sez. III, 5 settembre 1988, n. 123, in *Rass. trib.*, 1990, III, p. 737, con nota di E. BELLICONTARINI, *Osservazioni in tema di tutela dei diritti di credito del contribuente*, 1990, p. 740.

Sobre esta cuestión, cfr. R. DAMONTE, *Brevi note sull'applicabilità dell'istituto del fermo amministrativo in caso di crediti vantati da amministrazioni dello Stato per imposte e tasse*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, p. 774; S. CIAMPANI, *La tutela del contribuente nei confronti del fermo amministrativo*, in *Fisco*, 1991, p. 5715.

<sup>573</sup> C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 6., "quando trattasi di Amministrazione che nello stesso tempo sia creditrice e debitrice e, sempre che il suo debito non sia inferiore al credito da essa vantato, non ricorre la necessità di un particolare provvedimento cautelativo di carattere temporaneo – quale è quello di cui all'art. 69 – potendosi direttamente e più celermente addivenire alla compensazione tra debiti e crediti, purché sussistano i requisiti di cui all'art. 1243 c.c. e cioè l'omogeneità dei termini, nonché la liquidità ed esigibilità dei crediti che vi entrano a far parte".

<sup>574</sup> Cfr., Circ. Ministero del Tesoro, 29 marzo 1999, n. 21.

<sup>575</sup> Cfr., INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 162.

En según lugar, porque el artículo que disciplina este instituto contiene la expresión genérica “sumas debidas” que incluye todas las deudas de las Administraciones Estatales, también aquellas Tributarias<sup>577</sup>.

El *fermo amministrativo generale* se puede utilizar cuando la Administración Tributaria es el sujeto acreedor y también cuando es el sujeto deudor.

En el primer caso, la Administración Tributaria es la Administración que tiene el crédito y otra Administración Estatal debe suspender un pago al contribuyente hasta que el crédito tributario no sea cierto.

Si el crédito se hace cierto, la Administración Tributaria puede compensar su crédito con la deuda de otra Administración Estatal.

En el segundo caso, el contribuyente solicita la devolución a la Administración Tributaria que suspende el pago porque otra Administración Estatal afirme tener un crédito sobre el contribuyente.

Si se aclarara que el crédito hipotético no es verdadero, la Administración Tributaria revocará el *fermo amministrativo generale* y hará la devolución.

La revocación del *fermo* y la devolución se harán también cuando el contribuyente extinga su deuda antes de la compensación.<sup>578</sup>

---

<sup>576</sup> Cfr. C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 8, “i fermi possono essere proposti direttamente dai titolari degli Uffici centrali, oppure, ove sia ritenuto opportuno, a seconda dei criteri che ciascuna Amministrazione ravvisi di stabilire nella propria competenza ed in rapporto alla struttura dei propri servizi, dai titolari degli Uffici periferici, rivestenti qualifica dirigenziale, preferibilmente con competenza territoriale non inferiore a quella provinciale [...] quali ad es. le Direzioni Regionali delle Entrate”.

<sup>577</sup> Cfr., M. BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in Rass. Trib., 1995, p. 247; L. GINOTTI, *In tema di fermo amministrativo e rimborsi IVA*, in *Giur. it.*, 2005, p. 420. In senso contrario, M. FINOCCHIARO, *Minato il principio di leale collaborazione nei rapporti che legano Fisco e contribuente*, in *Guida al diritto*, Milano, 2004, p. 42; C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 12.

En jurisprudencia, Cass. Sez. V, 13 luglio 2012 n. 11962, in *Il fisco*, 2012, p. 5826 nota di A. BORGOGGIO; Cass., sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567, in *Banca dati Ipsoa*. In senso contrario, Cass., Sez. V, 26 giugno 2003, n. 10199, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 1344; CTC, Sez. XVII, 28 aprile 1998, n. 2173, in *Banca dati Ipsoa*; CTC, Sez. V, 5 febbraio 1998, n. 485, in *Banca dati Ipsoa*; CTC, Sez. XVI, 19 dicembre 1993, n. 410.

Para la doctrina<sup>579</sup> y la jurisprudencia<sup>580</sup> esta medida cautelar no se puede acumular con otras medidas cautelares.

Por ejemplo, una vez que una Administración ha suspendido el pago, no se puede solicitar al sujeto pasivo una fianza o una caución.

Para la jurisprudencia más reciente<sup>581</sup> esta medida cautelar se puede impugnar ante el juez que tiene la jurisdicción.

Por tanto, si se suspende el crédito del contribuyente sobre la base de un crédito tributario, el juez que tiene la jurisdicción es el Juez Tributario.

Por el contrario, si se suspende el crédito del contribuyente sobre la base de un crédito que no es tributario, el juez que tiene la jurisdicción puede ser el Juez Administrativo o el Juez Civil.

---

<sup>578</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 155, “*Se la ragione di credito in relazione alla quale si è chiesto il fermo ha natura tributaria, e per esempio poggia su un avviso di accertamento notificato al contribuente, l'eventuale annullamento dell'atto da parte della Commissione tributaria, anche con sentenza non passata in giudicato, deve costituire il presupposto per la revoca del fermo. [...] Sembra, infatti, assurdo che, da un lato, in ossequio all'art. 68, D.Lgs. n. 546/92, l'Amministrazione debba rimborsare le somme corrisposte dal contribuente a titolo provvisorio, ma, dall'altro, possa continuare a mantenere in vita il provvedimento di fermo*”.

<sup>579</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 163.

<sup>580</sup> CTC 19 gennaio 1993, n. 410, in *Banca dati Ipsoa*; CTC 28 aprile 1998, n. 2173. *Contra* Cass. 5 marzo 2004, n. 4567, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>581</sup> Cass., SS. UU., 22 dicembre 2010, n. 25983. Questa pronuncia parrebbe conformarsi a quanto espresso da una parte della dottrina. Cfr. M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 747. Altra dottrina e giurisprudenza risalente, invece, qualificava come interesse legittimo la situazione soggettiva di colui che subiva il fermo, pertanto, riteneva il giudice competente quello amministrativo. Cfr., in dottrina, R. ROFFI, *Osservazioni sul c.d. “fermo amministrativo”*, in *Giur. It.*, 1973, p. 143; F. GARRI, *Fermo amministrativo* (voce), in *Enc. Giur.*, vol. XIV, Roma, 1989.

En jurisprudencia, entre otras, Corte Cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *CED Cassazione*, 1972; Cons. di Stato, 20 marzo 1970, n. 644; Cons. Stato, Sez. III, 29 novembre 2011, n. 6305; T.A.R. Sicilia Palermo, Sez. I, 27 giugno 2011, n. 1178, in *Banca dati Ipsoa*. Le Sezioni Unite della Cassazione, invece, avevano ritenuto che se la controversia verteva sulla “ragione di credito” la competenza doveva essere attribuita al giudice ordinario o a quello tributario, mentre, nel caso in cui la controversia vertesse sulla conformità del provvedimento ai requisiti di legge, il giudice competente doveva essere quello amministrativo. Cfr., Cass. SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733, in *Il fisco*, 2002; CTP Parma, Sez. VII, 07 febbraio 1997, n. 2, *Corr. Trib.*, 1997, p. 1644.

### 2.1.2 La retención de las devoluciones ex artículo 23, apartado 1, Decreto Legislativo n. 472/1997.

El artículo 23 del Decreto Legislativo n. 472/1997<sup>582</sup> regula dos institutos diferentes: la retención de las devoluciones y la compensación.

Cuando el autor de una violación tributaria o un sujeto obligado en solido tiene un crédito ante la Administración Tributaria, ésta puede suspender el pago si notificó un acto de liquidación de sanciones tributarias.<sup>583</sup>

Esta medida cautelar existe desde 1997, cuando el legislador introdujo en el ordenamiento jurídico el Decreto Legislativo n. 472/1997.<sup>584</sup>

---

<sup>582</sup> El art. 23 D.Lgs. 472/97, intitolado “*sospensione dei rimborsi e compensazione*” prevé que “*nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.*

*In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.*

*I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.*

*Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione”.*

<sup>583</sup> La CTP Como, Sez. III, sent. 24 febbraio 2014, n. 116, in *Banca dati Ipsoa*, accolse un ricorso avverso un provvedimento di fermo sprovvisto di motivazione, il quale non indicava neppure se fosse stato emesso n atto di contestazione o di irrogazione di sanzioni. La CTP Verbania, Sez. I, 13 gennaio 2011, n. 5, in *Banca dati Ipsoa*, ha ritenuto illegittima la sospensione di un rimborso di un credito nei confronti di un ricorrente in quanto i carichi pendenti che gli si opponevano non derivavano da un atto di contestazione o di irrogazione di una sanzione tributaria. Si veda anche la CTR Abruzzo, Sez. II, 14 febbraio 2008, n. 25, in *Fisco on line*; CTR Puglia, Sez. VIII, 11 luglio 2005, n. 64, in *Banca dati Ipsoa*; CTP Avellino, Sez. I, 30 luglio 2003, n. 149, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004, p. 388, con nota di M. PEIROLLO.

<sup>584</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 388, lo definisce come “*una particolare applicazione del fermo amministrativo in materia specificatamente tributaria*”; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735, afferma che la norma è “*modellata sullo strumento giuridico di risalente*

Antes existía únicamente el *fermo amministrativo generale* analizado en el párrafo precedente.<sup>585</sup>

---

*concezione disciplinato*" dal fermo amministrativo generale; G. BOLETTTO, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797, secondo cui la disposizione "*nella prima parte, essa appare come una specificazione del potere di fermo, già riconosciuto all'Amministrazione ex art. 69, 6° co., r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, di cui sembra dividerne la ratio cautelare, finalizzata alla salvaguardia delle ragioni creditorie di parte pubblica*".

En jurisprudencia, cfr. Cass., Sez. V, 11 novembre 2011, n. 23601, in *CED Cassazione*, 2011, secondo cui "*la norma contiene, come appare evidente, una disciplina specifica, in materia tributaria, dell'istituto del cd fermo amministrativo di cui al R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, dal quale, pertanto, mutua natura e funzione*".

<sup>585</sup> "*l'introduzione dell'art. 23, D.Lgs. n. 472/97, che rappresenta un'applicazione del fermo amministrativo generale specificatamente riferito all'Amministrazione finanziaria, ha proposto in termini generali la questione della persistente applicabilità dell'art. 69 per la tutela di ragioni di credito di natura tributaria. Senza trascurare il fatto che la connotazione tipicamente fiscale dello strumento di cui all'art. 23 citato farebbe propendere per una soluzione negativa, ci sembra che la maggiore ampiezza della fattispecie che legittima la sospensione prevista dall'art. 69 deve condurre alla conclusione che entrambe le norme, in modo alternativo, possano trovare applicazione nel settore tributario. Non riteniamo, infatti, che l'art. 23 possa essere interpretato in senso estensivo e quindi sia applicabile, oltre che per i crediti sanzionatori, anche con riguardo a crediti d'imposta. Ricostruzione, quest'ultima, che porterebbe inevitabilmente ad escludere l'applicazione del fermo amministrativo di carattere generale. Negare, peraltro, l'applicabilità dell'art. 69 all'Amministrazione finanziaria comporterebbe che, qualora questa non debba erogare alcun rimborso al soggetto e quindi non sussistendo la fattispecie di cui all'art. 23, la ragione di credito tributaria non potrebbe essere tutelata attraverso l'istituto del fermo amministrativo. In altri termini, sarebbe preclusa all'Amministrazione finanziaria di ordinare ad altra amministrazione statale di sospendere il pagamento ove abbia una ragione di credito per sanzioni o per imposte*", G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, pag. 146; C. VERSANO – R. LUPI – D. STEVANATO – G. INGRAO, *Sospensione dei rimborsi Iva, carichi pendenti compensazione e tutela giurisdizionale*, in *Dial. trib.*, 2009, 540 ss.; F. PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2689.

In giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. V, 28 marzo 2014, n. 7320, in *CED Cassazione*, che ha ritenuto l'applicabilità della norma anche ai rimborsi dell'Iva; Cass., Sez. V, 21 marzo 2012, n. 4505, in *Banca dati Ipsoa*.

Secondo A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, pag. 214, invece, sulla base dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, si può estendere la portata dell'art. 23 anche ai crediti dei tributi e agli interessi.

También esta especie de retención de pagos permite a la Administración Tributaria retener una devolución cierta con un crédito tributario que no es ya cierto.

Así como el *fermo ex* artículo 69 es una medida discrecional de autotutela administrativa <sup>586</sup> porque la Administración, cuando se dan los presupuestos establecidos por la ley, puede decidir si adoptar o no el *fermo*.

Tiene una eficacia provisional<sup>587</sup> porque termina con la revocación o con la compensación.

---

<sup>586</sup> Cfr. M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 736; G. BOLETTTO, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797, “l'esercizio del potere di sospensione dei rimborsi è facoltativo e discrezionale; l'Amministrazione finanziaria, dunque, in presenza dei presupposti previsti dalla legge si troverà a ponderare l'interesse pubblico a che i crediti dell'Erario siano adeguatamente tutelati, con quello dei privati incisi dal provvedimento, i quali, in determinate circostanze, potrebbero essere pregiudicati in minor grado e con minor sacrificio dall'uso di differenti strumenti di tutela”; F. PISTOLESI, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2689; “l'istituto è riconducibile ad esigenze di (auto)tutela patrimoniale dell'Amministrazione finanziaria, dato che il credito sanzionatorio non è ancora liquido ed esigibile mentre lo è – non foss'altro per l'implicito riconoscimento derivante dall'adozione del blocco – quello vantato dal contribuente”; F. PAPPARELLA, *Diritto tributario*, in Fantozzi A. (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 530; A. CICCIA – D. LIBURDI – F. RICCA – G. RIPA, *Le sanzioni tributarie dopo la riforma*, Cedam, 1999, p. 203; S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 90; Circ. min. 10 luglio 1998, n. 180-110100.

En jurisprudencia, entre otras, CTP Firenze, Sez. I, 15 dicembre 2011, n. 127, in *Banca dati Ipsoa* e la Cass., Sez. V, 11 novembre 2011, n. 23601, in *Banca dati Ipsoa*, secondo il cui il fermo viene “emesso, nell'esercizio di un potere discrezionale”.

<sup>587</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735, “la sospensione dei rimborsi è riconducibile a una manifestazione di potestà d'autotutela, questa intesa non tanto come funzione giustiziale dell'amministrazione (il fare giustizia da sé di cui dovrebbe essere espressione, per esempio, l'annullamento d'ufficio), sebbene, piuttosto, come unilaterale salvaguardia di pretese creditorie mediante l'uso di poteri d'autorità (il farsi giustizia da sé)”; S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 86 e ss.; in questo senso si è espressa anche G. BOLETTTO, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*.

Su función es cautelar<sup>588</sup> ya que tutela los créditos por sanciones administrativas tributarias, reteniendo las devoluciones.

La doctrina no es unánime respecto a su ámbito de aplicación.

Para la doctrina mayoritaria esta medida cautelar se puede adoptar únicamente a créditos relativos a sanciones administrativas tributarias.<sup>589</sup>

Las razones de esta teoría son diferentes.

La primera es la *sedes materiae* de la disposición. Ésta se encuentra dentro de una ley que disciplina solamente las sanciones administrativas tributarias.

---

*Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797, secondo cui l'istituto "è da inquadrare nell'ambito del potere di autotutela dell'Amministrazione".

<sup>588</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 735; "il potere di sospensione di cui al 1° co. ha un'evidente funzione cautelare risolvendosi in una misura tesa a garantire il soddisfacimento del credito erariale, mediante successiva eventuale compensazione", M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario* (a cura di C. Consolo – C. Glendi), III ed., Cedam, 2012, p. 1252; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2013, p. 313, "il potere di sospensione di cui al primo comma ha un'evidente funzione cautelare risolvendosi in una misura tesa a garantire il soddisfacimento del credito erariale, mediante successiva eventuale compensazione".

También para la doctrina civilista la compensación es un instituto de autotutela del deudor que es también acreedor. Cfr. U. BRECCIA, *Le obbligazioni*, in *Trattato di diritto privato*, Iudica- Zatti (a cura di), Milano, 1991, p. 717; P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1998, p. 358.

<sup>589</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 728; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 27; M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 1250 – 1251, afferma che "la disposizione in esame costituisce una novità assoluta, caratterizzata da un'evidente intenzione del legislatore di potenziare le misure cautelari a garanzia del credito per sanzioni amministrative tributarie di carattere pecuniario"; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2013, p. 313; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 167; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, p. 319.



La segunda es que esta disposición indica como actos que permiten la retención, solamente los actos de liquidaciones de sanciones.<sup>590</sup>

Para otro sector de la doctrina esta medida cautelar se puede utilizar también para créditos tributarios e intereses de demora.<sup>591</sup>

Sobre la base de esta última teoría, en materia tributaria no se puede utilizar el *fermo amministrativo generale* disciplinado por el artículo 69.<sup>592</sup>

Respecto al sujeto activo, en esta medida cautelar la Administración acreedora y deudora es la misma.<sup>593</sup>

---

<sup>590</sup> Sobre este tema, cfr. E. COVINO – M. PACIERI – R. LUPI, *Sospensione dei rimborsi IVA a fronte di processi verbali: azioni cautelari del Fisco e tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 677; CTP Avellino, 30 luglio 2003, n. 149, in GT – Riv. giur. trib., 2004, p. 389, con commento di M. PEIROLLO.

<sup>591</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 756; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 214, secondo cui i provvedimenti ex art. 23 svolgono una funzione di assorbire e sostituire ogni altra figura analoga rinvenibile nell'ordinamento.

<sup>592</sup> S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 89, “quanto alla natura del credito del contribuente, l'uso del termine rimborso fa pensare che il credito sia solo quello scaturente dall'imposta pagata in eccesso, e non anche quello derivante da pretese creditorie del contribuente che si fondano su altri titoli; non appare possibile che il credito per sanzioni possa essere compensato con un credito che il contribuente vanti iure privatorum, per esempio, a titolo di canone di un contratto di locazione”; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 28, “il secondo comma [dell'art. 23] dispone, difatti, che sia l'ufficio competente per il rimborso a pronunciare la compensazione. Da ciò dovrebbe conseguire che i soli crediti suscettibili di rimborso da parte dell'ufficio locale dell'agenzia fiscale possono essere compensati. A tale riguardo giova evidenziare che ovviamente il diritto al rimborso nei confronti di tali uffici è individuabile per i soli crediti tributari e non per quelli aventi natura extrafiscale”. A titolo d'esempio, quest'ultimo autore, in una nota, afferma che “un credito extratributario maturato a favore del contribuente potrebbe individuarsi in riferimento al corrispettivo dovuto dall'amministrazione finanziaria o anche dall'agenzia fiscale ad un imprenditore per la fornitura di beni o la prestazione di servizi. Si pensi ad esempio a lavori di ristrutturazione della sede di tali soggetti”.

Por el contrario, Cfr. Cass., sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4035.

<sup>593</sup> Sobre este tema, en doctrina, Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie*, in Miccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, p. 1128; M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 754.

No es como en el *fermo amministrativo generale* donde la Administración acreedora y deudora son Administraciones distintas.

Respecto al sujeto pasivo, éste es el sujeto que ha realizado el ilícito o los sujetos obligados en solido<sup>594</sup>.

Un presupuesto de esta medida cautelar es la notificación de un acto de liquidación de sanciones tributarias.

Este acto no debe ser definitivo, porque, de otra manera la Administración Tributaria podría compensar directamente la deuda con el crédito.

Otros presupuestos son el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*.<sup>595</sup>

La providencia que decide sobre la retención de las devoluciones debe ser notificada<sup>596</sup> al sujeto que ha cometido el ilícito tributario.

---

<sup>594</sup> Sobre este tema, cfr. B. BELLE', *Pena pecuniaria direttamente irrogata ad ente fornito di personalità giuridica e responsabilità del suo rappresentante*, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, p. 1141. Secondo M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 1254, "è preferibile [...] ritenere, anche in un'ottica di interpretazione adeguatrice, che l'art. 23 in esame sia applicabile, anche in questa ipotesi, non avendo alcuna giustificazione razionale un'eventuale disparità di trattamento tra soggetti parimenti creditori del fisco e debitori di somme a titolo di sanzioni amministrative tributarie".

<sup>595</sup> "Malgrado il silenzio del legislatore, il provvedimento di sospensione dei rimborsi, avendo natura cautelare, dovrebbe in teoria dar conto dell'apparenza del diritto vantato (*fumus*) e del pericolo di sottrazione del creditore dagli obblighi verso l'Amministrazione", G. BOLETTI, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 798.

En jurisprudencia, la Cass., Sez. V, 11 novembre 2011, n. 23601, in *Banca dati Ipsoa*, richiede che il fermo sia adeguatamente motivato "in ordine al *fumus boni iuris della vantata ragione di credito*". M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 740; secondo G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie*, Giuffrè, 1998, p. 120, "come in tutti i procedimenti sommari [...], anche in quello [...] di sospensione del provvedimento dell'amministrazione finanziaria [...] dovrà essere valutata dal giudice il *fumus boni iuris*, vale a dire la probabilità della sussistenza del credito dell'amministrazione finanziaria relativo alla sanzione".

<sup>596</sup> M. TRIVELLIN, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 741, "si ritiene [...] che la formale comunicazione del provvedimento debba essere eseguita al soggetto nei cui confronti il fermo venga disposto, non avendo gli altri coobbligati alcun diretto interesse a conoscerne o contestarne l'adozione".

La retención y después la compensación se pueden hacer por un valor igual al crédito de sanciones. No puede ser de un valor mayor.

El artículo 69 no establece un límite, sin embargo, para la doctrina y la jurisprudencia para esta medida el valor máximo de la retención y después de la compensación debe ser igual al valor del crédito.

Si el crédito sancionador hipotético es anulado por un juez o por la misma Administración, ésta debe revocar la retención.

Sobre la base de los apartados 3 y 4 del art. 23, el acto de retención y el acto de compensación son actos impugnables ante el Juez Tributario o el Juez Civil.<sup>597</sup>

Después de la reforma del 2001, donde el artículo 12, apartado 2 de la Ley n. 448/2001 modificó el artículo 2 del Decreto Legislativo n. 546/1992, el Juez Tributario decide sobre todos los tributos y, por tanto, las impugnaciones pueden hacerse únicamente ante el Juez Tributario.

En el proceso tributario el Decreto Legislativo n. 546/1992 indica cuáles son los actos impugnables.

El acto de retención y aquel de compensación no están indicados por este decreto legislativo, es el mismo artículo 23 el que establece que son impugnables.<sup>598</sup>

---

<sup>597</sup> G. BOLETTI, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 798, "con riguardo ai provvedimenti di sospensione dei rimborsi, i vizi propri si identificano nei presupposti formali della sospensione, vale a dire nella notifica di un atto di contestazione o di irrogazione e nella titolarità di un credito tributario. In più, essendo il fumus boni iuris in requisito necessario della sospensione fiscale dei rimborsi, si deve ritenere che il contribuente possa senz'altro eccepirne l'insussistenza dinanzi al giudice investito dell'impugnazione. Il provvedimento di compensazione, invece, presenta vizi propri quando sia stato disposto in eccedenza rispetto al quantum irrogato o risultante da decisione giudiziale, o quando sia stato emesso da Ufficio diverso da quello competente per il rimborso".

<sup>598</sup> Sobre esta cuestión, vid. F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, IV ed., Cedam, 2011, p. 42; A. PODOGHE (a cura di), *Rassegna di giurisprudenza e di dottrina sugli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie*, 16 ottobre 2012, Corte di Cassazione, p. 2; R. SCHIAVOLIN, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, III ed., Cedam, 2012, p. 292; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013,

El artículo 23, apartado 3, prevé que el Juez Tributario podrá suspender, sobre la base del artículo 47 del Decreto Legislativo n. 546/1992, el acto de retención y de compensación.<sup>599</sup>

La posibilidad de suspender estos actos conlleva la obligación de la Administración Tributaria de devolver el crédito al contribuyente.

### **2.1.3 La retención de las devoluciones *ex* artículo 38 *bis*, apartado 3, D.P.R. n. 633/1972.**

El artículo 38 *bis*, apartado 3, D.P.R. n. 633/1972<sup>600</sup> prevé la retención de las devoluciones cuando la Administración Tributaria descubre que el contribuyente ha emitido o utilizado facturas falsas.<sup>601</sup>

Esta retención se utiliza únicamente en el ámbito del IVA y dura hasta que concluye el proceso penal.

La disciplina de los ilícitos penales tributarios está contenida en el Decreto Legislativo n. 74/2000.

El artículo 8<sup>602</sup> de este Decreto prevé que será castigado con pena de cárcel cualquier persona que emita facturas u otros documentos relativos a operaciones inexistentes.

---

p. 28 e ss. Sui confini giurisdizionali tra giudice tributario, amministrativo e civile si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 48.

<sup>599</sup> Cfr. S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 85.

<sup>600</sup> Sobre este tema, cfr. C. BECCALLI, *Sospensione del rimborso in pendenza di indagini penali*, in *Il fisco*, 2014, p. 1878; S. SERVIDIO, *Rimborso Iva e fermo amministrativo*, in *Il fisco*, 2011, p. 3820; A. A. FERRARI, *Fermo amministrativo e rimborsi Iva*, in *L'Iva*, 2004, p. 777; S. CAPOLUPO, *Fermo amministrativo, diritto al rimborso e tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2002, p. 3793.

<sup>601</sup> Cfr. Cass. civ. Sez. V, 09-04-2014, n. 8295, in *CED Cassazione*, 2014.

<sup>602</sup> Sobre este ilícito, cfr. L. IMPERATO, *Commento all'art. 8 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), anno, II, p. 580; A. TRAVERSI – S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, 2000, p. 171; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2011, p. 259; G. SOANA, *I reati tributari*, 2009, p. 99; D. SECCIA, *Il D.Lgs. n. 74/2000 tra abrogazione e successione della legge penale nel tempo: l'emissione ed utilizzazione di fatture ed altri documenti per operazione inesistente*, in *Il Fisco*, 2000, p. 7024; I. CARACCIOLI, *Dalla ritenuta continuità di criminalizzazione delle fatture false all'attesa delle sezioni unite e del decreto correttivo*, in *Il Fisco*, 2000, p. 8738; E. FRUMENTO – G. PEZZUTO, *La*

El artículo 2<sup>603</sup> prevé la reclusión de cualquier persona que para evadir el impuesto sobre la renta y el IVA, utilizando facturas u otros documentos relativos a operaciones inexistentes, declara costes falsos.

La utilización de esta medida cautelar no es discrecional. Cuando se dan los presupuestos, la Administración Tributaria debe suspender las devoluciones.

También este instituto jurídico es una medida cautelar<sup>604</sup> introducida en el ordenamiento tributario para tutelar los créditos tributarios.<sup>605</sup>

## **2.1.4 La hipoteca y el secuestro preventivo.**

### **2.1.4.1. El ámbito objetivo de aplicación.**

La hipoteca y el secuestro preventivo son disciplinados por el artículo 22 del Decreto Legislativo 18 diciembre 1997 n. 472.<sup>606</sup>

---

*nuova disciplina dei reati di emissione e dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti. I possibili effetti distorsivi di una costruzione unitaria dei reati, in Il Fisco, 2000, p. 10039; P. CORSO, Le manifestazioni della tutela penale della pretesa tributaria, in Corr. trib., 2001, p. 741; A. GRASSOTTI, Emissione di fatture false ed evasione di terzi, in L'IVA, 2002, p. 292; I. CARACCIOLI, Appunti sul tentativo nei delitti tributari, in Il Fisco, 2005, p. 2134.*

<sup>603</sup> Sobre este ilícito, cfr. L. IMPERATO, *Commento all'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), anno, II, p. 532; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2011, p. 186; R. PISANO, *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Di Amato (a cura di), vol. VII, *Reati trib.*, p. 385; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, 2000, p. 48; G. IZZO, *Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti*, in *Il Fisco*, 2000, p. 5205; I. CARACCIOLI, *Costi fittizi 1999 e dichiarazione 2000: fatture false utilizzate in data anteriore al d.lgs. n. 74/2000. Fattispecie applicabili e prescrizione*, in *Il Fisco*, 2000, p. 5203; P. RUSSO, *I soggetti attivi nei delitti dichiarativi tributari*, in *Il Fisco*, 2003, p. 5072; P. CORSO, *Frode fiscale e ripartizione dell'onere della prova*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 507; F. MOSCHETTI, *Cass. n. 1364 del 21 gennaio 2011 – Consapevolezza dell'altrui frode e detrazione Iva*, in *Il Fisco*, 2011, p. 2117.

<sup>604</sup> C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 16.

<sup>605</sup> Cass., sez. IV, 26 aprile 2004, n. 7952, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1033, con nota di A. GRASSOTTI, *La specialità della norma sui rimborsi Iva esclude l'applicabilità del fermo amministrativo*.

<sup>606</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Falsitta – Fantozzi – Marongiu –

Estas medidas cautelares son adoptables por la Administración Tributaria cuando tiene una autorización judicial.<sup>607</sup>

En el pasado, estas medidas estaban reguladas por el Real Decreto 25 marzo 1923, n. 726<sup>608</sup> y después por los artículos 26<sup>609</sup> y 27<sup>610</sup> de la Ley 7 enero 1929, n. 4.<sup>611</sup>

---

Moschetti (a cura di) II, p. 789, *“l’art. 22 in esame reca la disciplina del procedimento che l’ufficio finanziario o, in generale, l’organo cui è demandato il potere di irrogare sanzioni, deve osservare per ottenere l’iscrizione dell’ipoteca sui beni del trasgressore (e/o dei soggetti obbligati in solido) ovvero il sequestro conservativo degli stessi (compresa l’azienda) qualora sussiste il fondato timore di perdere la garanzia del credito”*; G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Tabet (a cura di), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 281, *“l’art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 tende ad apprestare una tutela cautelare al credito sanzionatorio, garantendone un più sicuro soddisfacimento attraverso gli istituti della ipoteca e del sequestro conservativo, da utilizzare quando la pretesa del Fisco non si è ancora formalizzata in un titolo esecutivo, o quando ancora la pretesa, pur formalizzata, non è totalmente esecutiva”*.

<sup>607</sup> G. SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1954, p. 174, *“è bene anzitutto rammentare essere il sequestro, in generale, un atto di coercizione reale, avente carattere eccezionale, il quale apporta un limite al diritto di proprietà della cosa, che diviene pertanto indisponibile finché assoggettata a tale vincolo. È questo il carattere comune dell’istituto in esame, sia che esso lo si consideri nel campo civile, sia in quello penale, sia nel campo fiscale; estremi comuni, l’atto di coercizione sulla cosa esercitata a mezzo di un pubblico ufficiale, la conseguente limitazione del diritto di proprietà della stessa, e, quale manifestazione maggiore di tale limitazione, l’indisponibilità della cosa medesima”*.

<sup>608</sup> S. M. MESSINA, *L’ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 44, *“nella disciplina del ’23 il sequestro conservativo aveva i caratteri della provvisorietà e della strumentalità tipicamente propri delle misure cautelari processuali, proprio per il fatto che l’impugnazione del provvedimento intendenzioso introduceva necessariamente un giudizio ordinario, nel quale il giudice che autorizzava la tutela conosceva anche il merito della medesima questione”*.

<sup>609</sup> L’articolo n. 26, rubricato *“iscrizione d’ipoteca legale sui beni del trasgressore”*, prevedeva che *“in base al processo verbale di constatazione di una contravvenzione di competenza dell’intendente di finanza o della violazione di una norma per la quale sia stabilita una pena pecuniaria, e quando vi sia pericolo nel ritardo, l’intendente può chiedere al presidente del tribunale competente la iscrizione di ipoteca legale sui beni del trasgressore, od anche l’autorizzazione di procedere, a mezzo dell’ufficio giudiziario, al sequestro conservativo sui beni mobili del trasgressore. Le precedenti disposizioni si applicano anche contro le persone e gli enti civilmente responsabili dell’ammenda o delle pene pecuniarie, a norma degli artt. 9, 10 e 12. Rispetto alle violazioni che costituiscono reato le facoltà indicate nel presente articolo non possono essere esercitate dall’intendente di finanza dopo che sia stata prodotta opposizione contro il decreto di condanna”*.

---

<sup>610</sup> L'articolo n. 27 del D.Lgs. n. 472/1997, rubricato "impugnazione dell'iscrizione ipotecaria e del sequestro" prevedeva che "la iscrizione dell'ipoteca e il sequestro possono essere impugnati da chiunque vi abbia interesse. L'impugnazione è proposta: 1) innanzi al giudice civile, quando si tratti di garanzia presa in seguito a violazione delle leggi finanziarie, la quale non costituisca reato; 2) innanzi al tribunale competente a conoscere del reato o che sarebbe competente se fosse proposta opposizione contro il decreto di condanna dell'intendente quando si tratti di garanzia presa in seguito a violazione delle leggi finanziarie, la quale costituisca reato. Tuttavia, in caso di contestazione relativa alla proprietà, il tribunale ne rinvia la risoluzione al giudice civile. Nel caso indicato nel n. 2, la impugnazione è proposta, trattata e decisa nelle forme stabilite per gli incidenti dal codice di procedura penale".

<sup>611</sup> Cfr. I. CAPPELLOTTA – E. MANFREDI, *La difesa del contribuente nel procedimento per infrazioni delle leggi tributarie*, Milano, J. Di G. Pirola, 1939, p. 9, "quasi tutte le leggi che contemplano la materia dei vari tributi contengono, oltre alle norme per la percezione di questi, delle disposizioni repressive per le inosservanze dei precetti che sono composte. Ma poiché tali leggi sono state emanate in epoche diverse e talvolta lontane, e sotto l'imperio di vari e mutevoli criteri legislativi, esse, nella indicazione delle pene anzidette, fanno uso di terminologie discordanti e talvolta contraddittorio fra di loro, pur intendendo riferirsi agli stessi concetti punitivi. A questi inconvenienti, che generavano incertezza nell'applicazione di questi dispositivi, ha creduto di porre rimedio la legge 7 gennaio 1929, n. 4 [...] [la quale] è stata dettata per raccogliere e coordinare in unico testo e ridurre ad unico sistema, tutta la materia di carattere repressivo sparsa nelle singole leggi finanziarie"; G. ANELLI, *Il diritto punitivo finanziario*, Cattolica, Alessandria, 1932; G. SPINELLI, *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1957, p. 15, "ragione della legge è la formazione di un sistema generale delle disposizioni penali riguardanti le violazioni delle leggi finanziarie interessanti i tributi dello Stato, con esclusione quindi dei tributi locali, la formazione di una legge generale che, come il Libro I del Codice penale, è destinata a prestare alle leggi speciali gli istituti necessari alla loro applicazione, onde fu chiamata dal Ministro proponente prelegge. Carattere della legge in parola è la sua organicità e generalità, onde le disposizioni si applicano, senza bisogno di alcun esplicito richiamo a tutte indistintamente le ipotesi di violazione delle leggi finanziarie riguardanti i tributi dello Stato, ad eccezione soltanto del caso in cui la legge concernente il singolo tributo preveda una deroga"; G. SPINELLI, *Le preleggi penali finanziarie, commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4*, Padova, 1933, pp. 182 e ss.; A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, Giuffrè, 1957; V. GALIANO, *Il diritto punitivo tributario*, Roma, 1937; R. CORDEIRO GUERRA, *La pena pecuniaria tributaria: evoluzione positiva e problematiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, pp. 111 e ss.; G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Cedam, 1929; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pp. 4 e ss.; L. RASTELLO, *Revisione della disciplina dell'illecito amministrativo tributario punito con la pena pecuniaria*, Cassa di Risparmio di Pistoia e Pescia, Pistoia, 1979; G. TABET, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, G. Tabet (a cura di), Giappichelli, Torino, 2000, p. 1. G. GIULIANI, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, Giuffrè, 1966, p. 331, "in caso di una qualsiasi violazione tributaria, costituente reato od anche illecito

Inizialmente, no quedaba claro si estas medidas cautelares se podían utilizar únicamente para créditos relativos a sanciones administrativas o también para créditos relativos a tributos y por los intereses de demora.

Por un lado, existía una interpretación extensiva<sup>612</sup> según el cual la Administración Tributaria podía adoptar estas medidas cautelares para todos los créditos tributarios.

---

*amministrativo, la legge dà allo Stato la possibilità di garantirsi dal pagamento delle sanzioni pecuniarie (multa, ammenda, pena pecuniaria) che il trasgressore potrà essere condannato a pagare. La garanzia si attua attraverso due provvedimenti: l'ipoteca legale (per i beni immobili) ed il sequestro conservativo (per i beni mobili)"; G. SPINELLI, Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, Milano, 1957, p. 160, "come il P.M., ai sensi dell'art. 616 e 617 c.p.p., può chiedere al giudice, presso il quale è in corso un procedimento penale, rispettivamente l'ipoteca legale sui beni dell'imputato preveduta dagli artt. 189 e 190 c.p., ovvero il sequestro conservativo dei beni mobili di costui, ai sensi degli stessi articoli 189 e 190 C.P., così l'I.F. può, a norma dell'art. 26 della legge in esame chiedere la iscrizione di ipoteca legale sui beni del trasgressore, ed anche l'autorizzazione a procede a mezzo dell'ufficiale giudiziario al sequestro dei beni mobili del trasgressore".*

Sobre este argumento, cfr. R. PANNAIN, *In tema di sequestro conservativo penale*, in *Riv. pen.* 1936, p. 1191; G. SPINELLI, *Appunti sul sequestro e sulla confisca nelle leggi civili, penali e finanziarie*, in *Ann. dir. proc. pen.*, 1937, p. 1078; E. CONTIERI, *Questioni in tema di sequestro conservativo penale*, 1938, p. 332; G. FIETTA, *Il sequestro conservativo penale*, in *Riv. pen.*, 1940, p. 919; G. FOSCHINI, *Le cautele penali*, in *Riv. it. Dir. pen.*, 1956, p. 27; A. SCAGLIONI, *Il sequestro*, Milano, 1941; A. CONIGLIO, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1942.

<sup>612</sup> Para C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, "proprio il già segnalato basso livello legislativo consente, dunque, paradossalmente, di superare questi angusti limiti letterali, facendo prevalere la ratio, che, per l'appunto, induce ad estendere gli istituti ivi regolati anche a garanzia delle pretese impositive, oltre che a quelle meramente sanzionatorie". S. MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo*, in *Il fisco*, 1999, p. 11649, "il titolo è rappresentato dalla violazione di una norma di legge che, fatta eccezione per il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, ha un contenuto assai ampio poiché comprende tutte le somme dovute per effetto della violazione cioè le imposte evase, gli interessi e le sanzioni. L'interpretazione è da ritenersi corretta in quanto l'organo procedente ricorre alla misura cautelare "quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito" circostanza che legittima l'estensione dell'ipoteca o del sequestro conservativo all'intera pretesa erariale. La garanzia, invece, è limitata alle sole sanzioni quando manca la coincidenza tra il trasgressore ed il contribuente in quanto, in base all'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, l'autore della violazione è obbligato solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti"; questo principio parrebbe condiviso anche da C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, p. 221-222.



Para este sector de la doctrina era posible adoptar estas medidas para todos los créditos porque la norma no indicaba específicamente créditos sancionadores sino créditos en general.<sup>613</sup>

Además, dijeron que estas medidas tradicionalmente se utilizaban para todos los créditos.<sup>614</sup>

Por otro lado, según la interpretación restrictiva<sup>615</sup> estas medidas cautelares se podían utilizar únicamente para créditos sancionadores.

---

En giurisprudencia, Cfr. Cass., Sez. V, 28 gennaio 2010, n. 1838, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 728. Para la CTP Cagliari, Sez. I, n. 248 del 12 giugno 2001, in *Banca Dati Ipsoa*, “quando vi sia coincidenza tra la figura del trasgressore e quella del soggetto debitore dell'imposta, oppure il primo debba rispondere nei confronti dei terzi anche delle obbligazioni che fanno capo alla società debitrice del tributo, il credito dell'Amministrazione sia quello più ampio che comprende tutte le somme dovute in conseguenza della violazione delle norme tributarie; e cioè, quindi, oltre alle sanzioni le imposte evase e gli interessi, di cui il trasgressore deve rispondere, non in quanto tale, ma in quanto contribuente allo stesso tempo, o soggetto obbligato in solido con il debitore dell'imposta”; CTP Grosseto, Sez. IV, Sent. n. 114 del 7 dicembre 2007, in *Banca Dati Ipsoa*; CTR Umbria, Sez. I, 13 maggio 2010, n. 27, massima in *Banca Dati Ipsoa*; CTP Cagliari, Sez. II, 19 luglio 2007, n. 212, in *Fisco on line*, 2008.

<sup>613</sup> Circolare del 18.02.1999 n. 1 – Min. Finanze – D.R.E. Piemonte, “il generico riferimento al fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito sembrerebbe ancor più legittimare l'estensione dell'ipoteca (o del sequestro conservativo) alla pretesa erariale nel suo complesso”; anche secondo la Circ. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2001, n. 66, “le argomentazioni della Cassazione [si riferiscono alla sentenza n. 5872/1998] sono valide anche con riferimento alla normativa vigente, e quindi è alla pretesa erariale nel suo complesso che bisogna fare riferimento, ai fini di valutare l'opportunità della richiesta delle misure cautelari”. Nella CTR Campania, 29 marzo 2010, n. 134, in *CeRDEF*, i giudici hanno affermato che “il legislatore all'art. 22 del D.Lgs. 472/1997 non fa affatto distinzione fra le somme dovute per le quali l'Ufficio o l'Ente può richiedere l'applicazione della misura cautelare, ma parla esclusivamente del credito dovuto all'Erario con ciò includendo – ovviamente – tutte le voci relative compreso gli interessi, ecc.”.

<sup>614</sup> M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, secondo cui “è da ritenere che il legislatore delegante [...] abbia formulato la norma di delega nel significato che il riferimento alle norme sanzionatorie aveva assunto secondo il diritto vivente, tenendo fermo il tradizionale inserimento delle misure cautelari nell'ambito del sistema sanzionatorio. Va pertanto ribadita l'interpretazione secondo cui la tutela concerne l'intero credito derivante dalla violazione tributaria”; G. INGRAO, *Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 2158, “l'interpretazione che estende la tutela ex art. 22 anche al credito per imposta sembra essere il retaggio della precedente normativa, piuttosto che di una attenta ricostruzione del dato positivo oggi in vigore”.

Para este sector de la doctrina, las medidas cautelares se podían utilizar solo para créditos sancionadores porque estas medidas son disciplinadas por un decreto legislativo relativo únicamente a la disciplina de las sanciones administrativas tributarias.<sup>616</sup>

Además, el decreto legislativo que disciplina estas medidas cautelares fue emanado por una ley de delegación que establecía la previsión de medidas cautelares relativas únicamente a créditos sancionadores.

---

<sup>615</sup> En jurisprudencia, entre otras, CTR Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 209 del 18 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsa*; CTP Roma, Sent. n. 507 del 31 gennaio 2008, massima in *CeRDEF*; CTP Cosenza, Sez. I, n. 431 del 5 novembre 2007 in *Banca Dati Ipsa*; CTP Savona, Sez. I, n. 184 del 9 luglio 2007 in *Banca Dati Ipsa*; CTP Genova, Sez. XIII, Sent. n. 66 del 22 marzo 2007, in *Banca Dati Ipsa*; CTP Liguria, Sez. I, Sent. n. 369 del 15 novembre 2006 in *Rass. Trib.*, 2007, p. 1251; CTP Reggio Emilia, sentenza n. 105 del 28 agosto 2006 in *Banca Dati Ipsa*; CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in *Banca Dati Ipsa*; CTP Pesaro, Sez. I, Sent. n. 51 dell'8 febbraio 2005 in *Il fisco*, 2005, p. 3271 e in *Boll. Trib.*, 2005, p. 1827; CTP Chieti, Sez. V, 22 giugno 2007, n. 150, in *Il fisco*, 2007, p. 6598.

<sup>616</sup> Para G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 286, *“la norma è estremamente chiara nel limitare la garanzia ai crediti che hanno titolo nella sanzione amministrative e non già nella violazione della norma [...] sul piano letterale, le parole usate dal legislatore delegante sono univoche nel restringere il concetto di credito a quello che trova titolo nella sanzione, mentre le parole usate dal legislatore delegato indicano una serie di atti tipici, nessuno dei quali, di per sé, può contenere una pretesa impositiva, che per ciò stesso resta fuori dall'ambito della garanzia prevista dall'art. 22 in esame. [...] infine, vi è un argomento che a noi sembra di grande spessore e di difficile superabilità da parte di un interprete che voglia rispettare il senso della volontà espressa del legislatore. Ci riferiamo all'art. 1 del D.Lgs. n. 472 che con grande chiarezza indica l'oggetto dell'intervento normativo di riforma in una materia che non veniva modificata da circa settanta anni”*; F. PISTOLESI, *Ipoteca e sequestro conservativo*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglione-Menchini-Miccinesi, p. 500, l'espressione “credito” non può che essere riferita alla pretesa concernente (esclusivamente) le sanzioni. Anche secondo P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 86, *“la locuzione “garanzia del credito”, deve, infatti, essere contestualizzata alla normativa in cui è inserita e l'art. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede, espressamente, che “il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”. Mi pare decisivo che, nell'interpretare la volontà del legislatore, risulti come il mitico personaggio abbia inteso riferirsi esclusivamente al credito da sanzioni e non anche alle imposte e agli interessi. Se, infatti, avesse voluto riferirsi anche a questi ultimi, sarebbe stata necessaria un'espressa previsione (peraltro, forse, in violazione della delega) che richiamasse nell'ambito applicativo dell'art. 22 crediti diversi da quelli nascenti dalla sanzione”*.

Por tanto, para este sector de la doctrina, una diferente interpretación que extendía la eficacia de estas medidas conllevaba un exceso de poder y, por tanto, una violación del artículo 76 de la Constitución Italiana.<sup>617</sup>

---

<sup>617</sup> G. FALCONE, *I crediti tutelari dall'ipoteca e dal sequestro conservativo tributari*, in *Il fisco*, 1998, p. 7631, commentando la legge delega affermò che “se le parole devono avere un senso, si deve sostenere (alla luce del meccanismo della legge delega voluto dal Costituente) che le norme delegate non potevano essere emanate (e non sono state emanate) al di fuori o al di là del principio espresso con grande chiarezza dal delegante, sicché la cautela dell'art. 22 (quanto a presupposti, oggetto, effetti e procedura) si riferisce esclusivamente ai crediti sanzionatori (i soli che hanno “titolo” nella sanzione amministrativa pecuniaria). La delega è stata certamente rispettata dal delegato (che forse bene avrebbe fatto a specificare nell'art. 22 espressamente il pensiero del delegante sul punto, e non a parlare genericamente di garanzia del “proprio credito” soltanto). La delega, però, deve essere rispettata anche dall'interprete, operatore pratico, Fisco, giudice o studioso che sia. Qui non si tratta di interpretare una relazione ad una legge o i lavori preparatori; qui si tratta di dare il giusto valore alla volontà del legislatore delegante, che è il vero titolare del potere normativo primario. Un'eventuale estensibilità della disciplina basata sulla generica espressione contenuta nell'art. 22 deve fare pensare subito ad un eccesso di delega, la cui valutazione andrebbe rimessa alla Corte Costituzionale senza pensarci più di tanto”; F. BATISTONI FERRARA, *Ambito di applicazione delle misure cautelari “pro fisco”*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, p. 359, secondo cui “la riforma attuata nel 1997 conforta, a mio parere in maniera risolutiva, la tesi restrittiva già sostenuta dalla dottrina prevalente. Non soltanto il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ha per oggetto la disciplina organica delle sanzioni amministrative in materia tributaria, ma l'art. 3, comma 133, della legge finanziaria per il 1997 che contemplava la delega al Governo, prevedeva espressamente l'attuazione di «un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa tributaria». Ciò significa - mi par grammaticamente più che logica - che, se il legislatore delegato avesse esteso tale sistema ai crediti che «non hanno titolo» nella sanzione, sarebbe incorso in eccesso di delega, emanando una norma incostituzionale. Il legislatore delegato non è caduto in tale errore e mi par davvero singolare che l'interprete (dottrinale o giurisprudenziale) voglia forzare il testo normativo dettandone un'interpretazione che porrebbe in dubbio la sua legittimità a petto dell'art. 76 della Costituzione”. P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 85, afferma che “non sia possibile nutrire dubbi sulla riferibilità della tutela cautelare di cui si discute alle sole sanzioni. L'analisi esegetica non può che partire dall'interpretazione della legge delega e da una considerazione sistematica dell'istituto. L'art. 3, comma 133, della legge n. 662/1996 contenente la delega per la revisione organica ed il completamento delle sanzioni tributarie non penali, prevedeva, esplicitamente, con una formulazione chiara, alla lettera i) un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria. Si può, forse, lamentare un difetto di precisazione del legislatore delegato che, nell'art. 22 non ha indicato specificatamente i crediti tutelati, ma, in virtù della linearità e chiarezza della delega non vedo davvero ostacoli alla scelta di un'interpretazione restrittiva”.

---

In tal senso anche A. PARDI, *Le misure cautelari pro fisco garantiscono solamente le sanzioni pecuniarie*, in *Il fisco*, 2005, p. 3271 e D. CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it). Mi pare critico dell'interpretazione estensiva anche A. GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2738, secondo cui "nonostante il chiaro dettato legislativo, che non ammetteva in realtà interpretazioni diverse da quelle emergenti dalla sua formulazione letterale, parte della dottrina e della giurisprudenza tentarono la strada dell'interpretazione estensiva, ritenendola applicabile sia al credito per sanzioni, sia al credito per tributi"; R. LUPI, *Misure cautelari del d.lgs. n. 472/1997: dall'imposta alle sanzioni*, in *Dialoghi Tributari*, 2009, p. 339, "Il problema dell'estensione delle misure cautelari non sarebbe sorto se le relative disposizioni avessero fatto riferimento solo ai crediti «per sanzioni», conformemente all'ambito applicativo della legge in cui si inserivano. Invece, il riferimento generico alle somme dovute, ai crediti erariali, rendeva sostenibile l'applicazione anche alle imposte e agli interessi [...]. Se l'articolo si fosse trovato, anziché in una legge generale dedicata alle sanzioni, in un ipotetico codice tributario, in disposizioni sull'accertamento o la riscossione, o fosse stato un articolo unico «fuori sacco» di una qualsiasi manovra annuale, non ci sarebbero stati dubbi sulla generalità della relativa previsione.

En jurisprudencia, la CTP Milano, Sez. I, Sent. n. 41 del 23 aprile 2004, in *Boll. Trib.*, 2005, p. 218 e in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, p. 478, "né a diversa conclusione sembra possibile pervenire; infatti, premessi i criteri interpretativi enunciati nel 1° comma dell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale e prima richiamati e considerato che secondo la unanime opinione tanto della dottrina che della giurisprudenza va attribuita nell'esercizio dell'attività di interpretazione della legge, preminente importanza va dato al criterio letterale, dovendo attribuire agli altri criteri (storico, logico, sistematico) carattere sussidiario e che possono entrare in funzione soltanto quando la lettura del testo legislativo dia luogo a dubbi, in modo che occorre ricercare quale sia stata la precisa intenzione del legislatore. E sulla scorta di ciò la giurisprudenza ha costantemente affermato che, ove dalla lettera della legge appaia chiara e sicura la volontà del legislatore non è consentito all'interprete di sostituire a tale volontà un'altra contraria solo perché la ritenga più rispondente, subordinando i criteri che devono essersi seguiti nel procedimento di interpretazione della legge alle supposte finalità della norma stessa. E ciò è tanto più da ritenere vietato nel caso in esame ove si consideri che trattasi di una legge delegata per cui nel formulare il testo della legge delegata il legislatore era tenuto a legiferare seguendo i criteri, fissati dal legislatore delegante il quale, come si è prima evidenziato, si era limitato con assoluta chiarezza ad affidare al legislatore delegato la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali. E a tali limiti si è attenuto il legislatore del 1997 evitando di disporre in maniera non coerente con i criteri fissati dal legislatore delegante evitando così di rischiare, tra l'altro, di adottare un testo legislativo che sarebbe nato già viziato di incostituzionalità"; CTP Matera, Sez. I, Sent. n. 141 del 17 settembre 2002, in *Boll. Trib.*, 2004, p. 533 e in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, p. 1093.

Además, este sector de la doctrina subrayaba que la Administración Tributaria podía adoptar estas medidas únicamente sobre la base de actos de liquidación de sanciones.<sup>618</sup>

Este debate sobre el ámbito objetivo de aplicación de estas medidas cautelares existió desde que el legislador, con el Decreto Ley n. 185/2008<sup>619</sup> estableció – sin modificar el artículo 22<sup>620</sup> – la posibilidad de

---

<sup>618</sup> Sobre este tema, cfr. A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657 afferma che “*al verbale di constatazione, [...], si aggiungono gli atti specifici del procedimento sanzionatorio, ovverosia l'atto di contestazione e quello della irrogazione delle sanzioni. La funzione dei predetti atti, così come quella del verbale di constatazione, è duplice: da un lato, la loro notifica segna il momento a decorrere dal quale l'Ufficio può attivarsi per ottenere l'autorizzazione ai provvedimenti cautelari; dall'altro, essi costituiscono la base a cui necessariamente attingere per motivare la richiesta di quei provvedimenti e sulla quale la Commissione dovrà esprimere la propria decisione*”. P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 86, “*la norma prevede, infatti, insieme al processo verbale di constatazione, l'atto di constatazione e il provvedimento di irrogazione di sanzioni, il che sembra comportare che il credito garantito sia costituito dalle sanzioni derivanti dagli atti in parola e non anche dell'attività di accertamento dell'imposta. Non si comprenderebbe, infatti, per quale ragione il legislatore non avrebbe incluso, tra gli atti legittimanti la tutela cautelare, l'avviso di accertamento se l'intendimento fosse stato quello di estendere anche alle imposte ed agli interessi*”.

<sup>619</sup> Il D.L. n. 185/2008 prevede, al comma 5, che “l'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applica anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi agli uffici e agli enti di cui al comma 1 del medesimo articolo, in base ai processi verbali di constatazione”.

Il comma 6 prevede che “in caso di pericolo per la riscossione, dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell' articolo 22, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”.

<sup>620</sup> Para C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 1337, “*Con l'art. 27, commi 5 e 6, del D.L. n. 185/2008, ogni dubbio è stato risolto, in quanto, nel comma 5, si estende espressamente l'applicazione dell'art. 27 del D.Lgs. n. 472/1997 alle «somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi», mentre, nel comma 6, si parla, generalmente, di «maggiori tributi». Inoltre, se nel comma 5 si fa riferimento «ai processi verbali di constatazione», nel comma 6, si parla di «provvedimento con il quale vengono accertati» i maggiori tributi*”; S. MULEO, *Ampliate e rettificcate le misure cautelari a favore dell'erario*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 591, ha osservato come la “*totale assenza di riferimenti, anche del minimo cenno, delle disposizioni adottate nella rubrica di legge*” abbia comportato una violazione dell'art. 2 della L. 212/2000. Secondo C. ATTARDI, *Manovra anti-crisi (D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito) – Il potenziamento della riscossione*, in *Il fisco*, 2009,

adoptar estas medidas cautelares también por los créditos relativos a tributos y por los intereses de demora.

Siempre con este decreto, el legislador decidió que estas medidas cautelares se puedan utilizar sobre la base de todos los actos de liquidación, por tanto, no solo sobre la base de los actos de liquidación de las sanciones administrativas tributarias.<sup>621</sup>

---

p. 5473 *“con tale intervento, la tutela cautelare pro Fisco è stata estesa anche a tutti i casi in cui la pretesa tributaria non trovi fondamento istruttorio nella previa consegna di un processo verbale di constatazione. Si pensi, ad esempio, a tutte le attività istruttorie non esterne esperite dagli uffici a mezzo di questionari, inviti a comparire, inviti a esibire documentazione, indagini finanziarie, eccetera”*.

<sup>621</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 791 *“Tra gli atti impositivi suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari in argomento deve, altresì, ricomprendersi [...] l'atto di recupero, strumento già introdotto dall'art. 1, 421° co., della l. 30 dicembre 2004, n. 311 per il recupero dei crediti indebitamente utilizzato anche in compensazione; ciò in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa ormai definita, compiuta e non condizionata”*; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 88, *“l'art. 27, 6° comma, del DL n. 185/08 ha esteso la possibilità di chiedere l'applicazione delle misure cautelari per le pretese tributarie risultanti da avvisi di accertamento. Detta norma deve essere interpretata in modo estensivo nel senso che non rileva il nomen dell'atto, ma la sua natura intrinseca. Quindi possono legittimare una istanza cautelare anche altri atti con i quali l'Ufficio manifesti una pretesa tributaria definita, e tra questi menzioniamo l'avviso di recupero del credito d'imposta”*.

Secondo la Circolare del 15.02.2010, n. 4 dell'Agenzia delle entrate, p. 6, *“tra gli atti impositivi suscettibili di essere assistiti dalle misure cautelari in argomento deve, altresì, ricomprendersi l'atto di recupero, strumento già introdotto dall'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 per il recupero dei crediti indebitamente utilizzati anche in compensazione; ciò in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata”*.

S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 663, *“In proposito occorre notare che, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, all'irrogazione si procede con atto contestuale all'avviso di accertamento, laddove le sanzioni siano collegate al tributo. Mentre l'ufficio o l'ente notifica l'atto di contestazione nelle differenti ipotesi in cui l'irrogazione della sanzione sia sganciata dall'accertamento del tributo evaso”*.

Vid. G. BOLETTTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 108; N. ZANOTTI, *Avviso di recupero del credito d'imposta e art. 12, ultimo comma, della l. n. 212 del 2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p.

De manera que, estas medidas cautelares se puedan utilizar sobre la base de actos de liquidación de tributos como, por ejemplo, los actos que sirven para cobrar devoluciones indebidas y los actos de liquidación de impuestos sobre los juegos<sup>622</sup> y los actos de liquidación de tributos relativos a aviones y barcos.<sup>623</sup>

#### 2.1.4.2. Los presupuestos.

Relativamente a los presupuestos<sup>624</sup> de estas medidas cautelares, se debe subrayar que el texto del artículo 22 prevé expresamente que debe existir

---

202 ss.; L. LOVECCHIO, *Atti di recupero di crediti d'imposta: irrilevante la distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti?*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 1045; A. BORGOGGIO, *Avvisi di recupero dei crediti d'imposta e riscossione frazionata*, in *Il fisco*, 2013; A. CISSELLO, *Avvisi di recupero dei crediti d'imposta e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 2012, p. 4580; M.R. SILVESTRI – R. LUPI, *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 236; A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 657; M. BUSICO, *La giurisdizione sul provvedimento di cancellazione dell'anagrafe onlus*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 11; M. BUSICO, *Le agevolazioni per l'incremento occupazionale sono vincolate all'osservanza delle norme fiscali e previdenziali*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 68.

<sup>622</sup> Sobre este tema, cfr. F. PICCIAREDDA, *Imposta sui giuochi d'abilità e concorsi pronostici*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1989, Vol. XV.

<sup>623</sup> Sobre este tema, cfr. F. PICCIAREDDA, *Notes on conventions for the avoidance of double taxation on income: international air transport*, in *International tax law review*, 2000, 38 ss.; F. PICCIAREDDA, *La tassazione del trasporto aereo internazionale nell'ambito delle Convenzioni sulla doppia imposizione*, in *Diritto dei trasporti*, 2000, 345 ss.

<sup>624</sup> Sobre esta cuestión, C. CONSOLO, *Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26, L. n. 4/1929*, in *Rass. trib.*, 1987, p. 9; E. AMODIO, *Garanzie patrimoniali penali*, in *Enc. Dir.*, XVIII, Giuffrè, Milano, 1969, p. 511. Si veda inoltre la Circ. Agenzia delle Entrate, 16-66162 del 2 aprile 1959; la Nota n. 13939/1623/58 del 10 luglio 1958 dell'Avvocatura Generale dello Stato; I. CAPPELLOTTO – E. MANFREDI, *La difesa del contribuente nel procedimento per infrazioni delle leggi tributarie*, Milano, J. Di G. Pirola, 1939, p. 19; G. NANULA, *Le violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1968, p. 150; G. SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi tributarie*, Milano, 1954, p. 162; C. CARBONE – T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 198; C. RAU, *Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1984, pp. 997 ss.; S. M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano,

el *periculum in mora*<sup>625</sup> pero no dice expresamente que sea necesario también el *fumus boni iuris*.

Por esta razón para algunos estudiosos<sup>626</sup> y para un sector de la jurisprudencia<sup>627</sup> no es necesario, como presupuesto, el *fumus boni iuris*.

---

1997, pp. 88 e ss., in merito al *periculum* afferma che “*sebbene [...] il presupposto sia indistintamente indicato per entrambe le misure, tuttavia nell’indicare quale pericolo legittimi l’autorizzazione appare opportuno distinguere fra ipoteca e sequestro. [...] L’ipoteca deve essere iscritta quando l’insufficienza del patrimonio del trasgressore rispetto alle ragioni creditorie dell’ufficio rende manifesto il pericolo di un non integrale soddisfacimento del credito [...] un altro pericolo che questa misura è volta ad evitare è che il patrimonio, pur essendo in linea teorica sufficiente rispetto alle pretese creditorie dell’Erario (considerate da sole), risulti inadeguato a garantire l’integrale soddisfacimento di detti crediti tenuto conto della presenza di crediti concorrenti [...] Tipico, oltretutto dell’ipoteca, anche del sequestro ex art. 26, in quanto non costitutivo di diritto di prelazione, è l’altro aspetto nel quale si atteggia il pericolo, ossia quello della dispersione dei beni. In tale prospettiva, il pericolo che giustifica il ricorso alle misure ex art. 26 è desumibile da situazione comportamenti del debitore, sia sul piano dell’attività commerciale che di quella privata (eccessivo ricorso al credito, cessione di beni) idonei a far ritenere probabile una sottrazione materiale o giuridica dei beni costituenti il patrimonio e un’evoluzione in senso peggiorativo della situazione economica del trasgressore. In definitiva il pericolo che deve essere valutato dall’ufficio e dal giudice, in sede di autorizzazione, si manifesta nei due aspetti dell’assenza (che, poi, come mostrato, può prospettarsi sotto due specie) e dalla dispersione dei beni”*.

<sup>625</sup> Di recente, hanno ribadito che l’art. 22 del d.lgs. n. 472/1997 faccia riferimento solo al fondato pericolo di riscossione e non prenda assolutamente in considerazione il *fumus boni iuris* la CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1698 del 16 maggio 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) e la CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1409 del 12 aprile 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com).

<sup>626</sup> S. MOGOROVICH, *L’ipoteca ed il sequestro conservativo*, in *Il Fisco*, 1999, p. 11651 ritiene che “*la norma non pone l’attenzione sul fumus boni iuris ma soltanto sull’atto per cui l’organo procedente non ha la necessità di dimostrare la fondatezza (ovvero la validità) della propria pretesa la quale può trovare fondamento nel solo processo verbale di constatazione. [...] Tuttavia, se il presupposto è un processo verbale di constatazione, l’ufficio procedente, in qualsiasi caso, deve effettuare un esame sia pure sommario, del contenuto in quanto la richiesta deve necessariamente evidenziare: - il titolo in base al quale la procedura ha inizio; - la motivazione addotta a fondamento della pratica; - l’esistenza del timore di perdere la garanzia del credito*”; A. BUSCEMA – E. DI GIACOMO, *Il processo tributario*, 2004, p. 551.

<sup>627</sup> Nella CTP Genova, Sez. I, Sent. n. 103 del 22 luglio 2013, in *CeRDEF*, si legge che l’Ufficio ha basato il *fumus* unicamente sul fatto che “*la sua sussistenza, secondo quanto previsto dall’art. 22 D.Lgs. 472/97 è in re ipsa ogniqualvolta sia stato notificato ritualmente al contribuente, come nel caso in esame, l’atto impositivo*” e i giudici hanno accolto l’istanza senza vagliare sommariamente il



Por otro lado, otros estudiosos<sup>628</sup> y otra jurisprudencia<sup>629</sup> creen que el examen del *fumus boni iuris* sí sea necesario, así como todas las medidas cautelares.<sup>630</sup>

---

merito della pretesa. Nella CTR Campania, 29 marzo 2010, n. 134, in *CeRDEF*, i giudici hanno rigettato l'appello del contribuente *"in quanto le questioni nello stesso agitate si riferiscono al merito in quanto riguardano la fondatezza o meno degli accertamenti conseguenti al verbale di constatazione e pertanto esulano dal presente giudizio"*.

<sup>628</sup> S.M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 667, afferma *"che la laconicità del dato normativo, che si limita a prevedere, senza alcuna distinzione in base agli atti presupposti, che l'istanza deve essere motivata, non autorizza interpretazioni volte a sminuire o limitare (solo ad alcune ipotesi) la necessità che l'Ufficio richiedente spieghi le ragioni che giustificano l'accoglimento dell'istanza sia in punto di probabile fondatezza delle pretese erariali, sia in punto di pericolo per il soddisfacimento del credito"*; S. GALLO, *Orientamenti contrastanti in tema di misure cautelari*, in *Il fisco*, 2007, p. 6547, *"Circa il requisito del fumus boni iuris che deve accompagnarsi a quello del periculum in mora, pur nel silenzio della norma sul punto, è indubbio che ogni domanda giudiziale debba essere sorretta da ragioni (causa petendi) volte a dimostrarne la fondatezza, sicché, ai fini dell'applicazione dell'art. 22, per i giudici di legittimità l'ente impositore deve dare prova sulla verosimile esistenza della pretesa erariale, senza pregiudizio del successivo riesame, con giudizio di certezza e nella completezza delle acquisizioni istruttorie (si veda Cass., sent. n. 2248 del 27 febbraio 1998 della Sez. I)"*; P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 93, *"il requisito del fumus boni iuris non può considerarsi integrato dalla sola enunciazione della pretesa sanzionatoria risultante da uno degli atti previsti, a mio avviso in modo tassativo, dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997: se ne dovrà, quindi, valutare la sussistenza in concreto. L'ufficio non potrà limitarsi a motivare la propria istanza con il semplice riferimento ad uno degli atti previsti dalla legge, ma dovrà indicare gli elementi che conferiscono alla pretesa probabilità di fondamento"*; secondo M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, l'inconsistenza della tesi secondo cui non è necessario valutare il *fumus* *"risulta evidente appena si consideri che sul piano sostanziale gli atti suddetti estrinsecano una mera pretesa dell'ente impositore, la cui attendibilità è correlata agli elementi in base ai quali essa è argomentata, e che il provvedimento del giudice autorizzativo della misura, al pari della domanda cautelare, deve essere fornito di motivazione, che necessariamente investe, ai fini della prova del fumus, gli elementi giustificativi della pretesa medesima"*; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 273; C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro-fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, *"trattandosi di sequestro conservativo pro-fisco, il fumus boni iuris dovrà consistere in un giudizio di possibilità e di verosimiglianza riguardo alla pretesa fiscale azionabile attraverso gli atti impositivi e irrogativi di sanzioni emananti o emanati sulla base delle risultanze acquisite in sede accertativa"*.

<sup>629</sup> La giurisprudenza di merito ha in diverse occasioni rigettata l'istanza dell'ente impositore che non dimostrò il fondato timore di perdere la garanzia del proprio

---

credito, sottraendosi così al proprio onere motivazionale. Cfr. CTP La Spezia, Sez. I, Sent. n. 6 del 16 gennaio 2013, in *CeRDEF*; CTP Ravenna, Sent. n. 189 del 26 settembre 2011, massima in *CeRDEF*; La CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 226 del 2 luglio 2013 in *Banca Dati Ipsa*, ha rigettato la richiesta di adozione di misura cautelare in quanto non sussisteva il *fumus* – l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate si era limitata a richiamare i processi verbali di constatazione – e il *periculum* – non avendo fornito alcuna prova del fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito – così “*sottraendosi all'onere motivazionale*”; CTP Campobasso, Sez. I, Sent. 2 maggio 2013, n. 68, in *CeRDEF*, “*la valutazione sulla esistenza del fumus deve essere effettuata con sufficiente rigore in modo particolare quando si tratta di autorizzare misure cautelari che, come il sequestro richiesto, sono in grado di incidere in maniera rilevante sulla attività del ricorrente, compromettendo la corresponsione delle retribuzioni dei dipendenti*”; CTP Treviso, Sez. IX, 12 agosto 2009, n. 70, in *Fisco on line*, 2010.

In altri casi la giurisprudenza di merito ha accolto l'istanza dopo aver esaminato la sussistenza del *fumus*. Cfr. CTP Imperia, Sez. I, Sent. n. 122 del 4 giugno 2012, in *Banca Dati Ipsa*, ha accolto l'istanza dell'agenzia delle entrate in seguito a un vaglio sia del *periculum* che del *fumus*; CTP Liguria, Sez. I, Sent. n. 369 del 15 novembre 2006 in *Banca Dati Ipsa*.

<sup>630</sup> E. VULLO, *Il sequestro conservativo fiscale e gli atti dell'amministrazione finanziaria*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2002, p. 376, “*la natura e la funzione sicuramente cautelari delle misure a garanzia dei crediti fiscali, implica l'inevitabile adeguamento alle regole fondamentali sottese a questa forma di tutela nel diritto comune. Ne deriva che, in mancanza di un'espressa indicazione normativa di segno contrario, anche la concessione dell'ipoteca e del sequestro conservativo pro fisco, è subordinata all'autonoma valutazione, da parte del giudice, della contestuale sussistenza del periculum in mora e del fumus boni iuris*”; G. BOLETTI, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 792 “*L'applicabilità dell'istituto cautelare è, dunque, subordinata all'esistenza di due presupposti: il fumus boni iuris ed il periculum in mora, ossia le ragioni che giustificano il fondato pericolo di perdere la garanzia del credito nelle more dell'emissione di un atto impositivo o della relativa cartella, qualora la situazione economico-finanziaria del contribuente non dia garanzie circa il soddisfacimento della pretesa tributaria*”.

In merito alla necessaria presenza di entrambi i presupposti si veda la CTP Genova, Sez. IV, Sent. n. 9 del 10 gennaio 2012, in *CeRDEF*, la Commissione evidenzia, inoltre, come “*in assenza del periculum in mora può omettersi l'indagine circa la sussistenza del fumus boni iuris*; l'inesistenza, infatti, anche di uno solo dei due requisiti necessari per l'adozione di un provvedimento di misura cautelare, fa venir meno la fondatezza della sua richiesta”; CTP Salerno, Sez. I, Sent. n. 231 del 21 gennaio 2001, in *Banca Dati Ipsa*; CTP Sassari, n. 14 del 10 febbraio 2001, massima in *CeRDEF*; CTP Ancona, Sent. n. 280 del 7 ottobre 2010, massima in *CeRDEF*, “*In materia tributaria il sequestro conservativo è concedibile se sussiste la duplicità di condizioni: periculum in mora e fumus boni iuris. Quest'ultimo se carente non consente la formulazione di una prognosi di probabilità e di verosimiglianza - sulla pretesa fiscale dell'ufficio - e denega la concessione della misura cautelare*”; CTP Arezzo, Sent. n. 127 del 9 giugno 2000, massima in *CeRDEF*, “*I provvedimenti cautelari di cui all'art. 22, DLG 18.12.1997, n. 472*

Recentemente, también el Tribunal de Casación ha dicho que son necesarios los dos presupuestos (el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*).<sup>631</sup>

El cargo de la prueba<sup>632</sup> de la existencia de estos dos presupuestos es de la Administración Tributaria.<sup>633</sup>

---

*possono essere legittimamente concessi solo se i presupposti del fumus boni iuris e del periculum in mora sono contemporaneamente presenti. L'elevato importo della pretesa tributaria è elemento oggettivo diverso e distinto dal timore di perdere la garanzia del credito che deve essere autonomamente dimostrato*"; CTP Ravenna, Sent. n. 189 del 26 settembre 2011, massima in *CeRDEF*; CTP Lecce, Sez. I, 28 settembre 2007, n. 456, in *Il fisco*, 2007, p. 6596; CTP Chieti, Sez. V, 22 giugno 2007, n. 150, in *Il fisco*, 2007, p. 6598; CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF*; CTR Toscana, Sez. 16, sentenza 18 gennaio 2010, n. 3, in *CeRDEF*. Ad avviso della CTR Umbria, Sez. III, sentenza 20 febbraio 2012, n. 15, in *CeRDEF*, "per consentire il sequestro conservativo sono necessari – come è noto – due condizioni: il fumus boni iuris della pretesa dell'amministrazione ed il periculum in mora, vale a dire il pericolo che nelle more del procedimento per la emissione dell'atto impositivo il soggetto debitore ponga in essere atti diretti a sottrarre i propri beni alla garanzia del credito, o che comunque possa subire azioni da parte di terzi creditori, sì da rendere vano il provvedimento impositivo. In mancanza anche di una sola di queste due condizioni, il sequestro non può essere autorizzato".

<sup>631</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 28 gennaio 2010, n. 1838, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 728.

<sup>632</sup> En doctrina, cfr. F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 87; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, p. 1603; F. BATISTONI FERRARA, *Il regime probatorio del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 1267; A. PODDIGHE, *Prova del fatto negativo e diritto alla difesa*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1691; A. PODDIGHE, *La limitazione dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 867; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 375; P. RUSSO, *L'onere probatorio in ipotesi di abuso del diritto alla luce dei principi elaborati in sede giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2012, p. 1301; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauero, Torino, 1999, p. 473; A. COMELLI, *L'onere della prova*, *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauero, Torino, 1999, p. 527; F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1684; F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, p. 77, F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. a sc. fin.*, 2000, p. 73; L. P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, p. 51; F. D'AYALA VALVA, *L'onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 267.

<sup>633</sup> Nella CTP Lecce, Sez. II, 9 ottobre 2012, n. 333, massima in *Banca Dati Ipsa*, i giudici non accolsero l'istanza di adozione di misure cautelari proposta dall'ente impositore in quanto questa non aveva fornito alcuna prova del *fumus* e quindi si era sottratta al proprio onere motivazionale. Nella CTR Lombardia, Sez. XX,

Para el Tribunal de Casación <sup>634</sup> hay *periculum* cuando existen contemporáneamente dos elementos.

El primer elemento es aquel objetivo que consiste en la depauperación del patrimonio del deudor.<sup>635</sup>

---

Sentenza 28 gennaio 2011, n. 9, in *Massimario Lombardia 2010 – 2011*, p. 211, la massima riporta che *“nel giudizio di appello proposto dall’Ufficio avverso il diniego di una misura cautelare richiesta in primo grado (nelle specie si trattava di sequestro conservativo), non sussiste il requisito del fumus boni iuris, e pertanto deve essere rigettata l’istanza di adozione delle misure cautelari, qualora il giudizio di merito della vicenda penda ancora in primo grado avanti alla C.P.T. adita e dalle argomentazioni prodotte dal contribuente si evinca che nessun depauperamento del patrimonio aziendale si è recentemente verificato, anzi al contrario le risultanze del bilancio facciano supporre la sua integrale conservazione”*.

<sup>634</sup> Para la Cassazione, 13 febbraio 2002, n. 2081, in *Banca dati Ipsa* il *periculum in mora* “può essere desunto sia da elementi oggettivi concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto alla entità del credito, sia da elementi soggettivi evincibili dal comportamento del debitore che lasci presumere che, al fine di sottrarsi all’adempimento, ponga in essere atti dispositivi idonei a provocare l’eventuale deprezzamento del suo patrimonio”.

La CTR Lazio, Sez. I, Sent. n. 715 del 12 dicembre 2011 in *Banca Dati Ipsa*, ha revocato l’autorizzazione a procedere a sequestro conservativo in quanto *“l’istanza presentata dall’Ufficio e la successiva sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale non sarebbero in grado di giustificare la presenza, nel caso di specie, dell’imprescindibile requisito del periculum in mora e, dunque, la esistenza di un concreto pericolo per il creditore di perdere le proprie garanzie”*. CTP Ravenna, Sent. n. 189 del 26 settembre 2011, massima in *CeRDEF*, *“Il periculum non è rinvenibile allorquando l’Ufficio non indichi alcun sintomo negativo (quali protesti, pignoramenti, ipoteche giudiziali, svendite, inerenti ad un patrimonio societario di 10 immobili) limitandosi a sottolineare una asserita condotta spregiudicata dei contraenti (giudizio meramente soggettivo). Art. 22, D.Lgs. 472/97”*. La CTP di Bergamo, sentenza n. 79 del 5 aprile 2012, ha ritenuto che *“il requisito del periculum in mora non richiede [...] l’avvenuto compimento di atti diretti a spogliare il creditore della garanzia rappresentata dal patrimonio del debitore, ma è sufficiente una situazione di potenziale pericolo, sussistente nel caso in esame per le circostanze di fatto esposte dalla Agenzia delle Entrate e in ragione del rilevante importo del debito tributario”*. Sulla necessaria esistenza dell’elemento oggettivo e soggettivo si veda anche la CTP Aosta, Sez. I, 26 febbraio 2007, n. 1, in *Il fisco*, 2007, p. 4942.

<sup>635</sup> Para la CTP Ragusa, Sez. I, Sent. n. 138 dell’11 luglio 2006 in *Il fisco*, 2007, p. 2080 e in *Dir. e Prat. Trib.*, 2007, p. 715, *“il periculum in mora non può individuarsi, esclusivamente, nell’impossidenza immobiliare del sequestrando, ma occorre, perché sia fondato, che ricorrano univoche indicazioni o ragionevoli sospetti di disinvestimento o di sottrazioni, o che siano fornite prove di rilevanti indebitamenti con conseguente logica previsione di insolvenza dell’obbligato”*. CTP Bergamo, Sez. I, Sent. n. 143 del 31 luglio 2013, in *CeRDEF*, ha respinto l’istanza dell’Amministrazione finanziaria in quanto non fu dimostrato il *periculum*. Nella

Esto se puede deducir estáticamente por su consistencia respecto a la entidad de la deuda y dinámicamente del eventual cumplimiento de actos de disposición del patrimonio que lo reducen.

El segundo elemento es subjetivo que consiste en los comportamientos indicativos de la voluntad del sujeto pasivo de dificultar o hacer imposible la ejecución de su patrimonio.<sup>636</sup>

Respetando cuanto ha decidido el Tribunal de Casación otros Jueces Tributarios han considerado necesarios la valoración del elemento objetivo y subjetivo.<sup>637</sup>

---

*sentenza si legge che “la società ha essenzialmente evidenziato che nella fattispecie non sussiste il periculum in mora dal momento che essa è un’azienda pienamente operativa e che, mentre la sua funzionalità e capacità di generare utili costituiscono per i creditori elemento sicuro di garanzia, l’esecuzione della misura cautelare e, in particolare, il sequestro dei conti correnti bancari produrrebbe il blocco delle linee di credito e la richiesta di rientro negli affidamenti con la conseguenza che il funzionamento aziendale ne risulterebbe gravemente pregiudicato facendo venire meno quella che rappresenta la effettiva garanzia dell’Erario”. L’Ufficio avrebbe basato il periculum “sulla mera affermazione – contenuta nell’istanza cautelare – che il periculum sarebbe desumibile dalla insufficiente consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio della società verificata in rapporto alla pretesa erariale. Una deduzione così scarna e generica, priva di qualunque allegazione inerente alla concreta situazione patrimoniale della società, mentre da un lato si rivela del tutto inadeguata al fine di legittimare un provvedimento cautelare come quello richiesto, suscettibile di provocare effetti rovinosi per l’impresa colpita, dall’altro rende più concreto e affidabile la difesa della resistente laddove motivatamente sostiene che la sua funzionalità e capacità di generare utili costituiscono per i creditori elemento sicuro di garanzia”.*

<sup>636</sup> CTP Matera, Sez. I, Sent. n. 141 del 17 settembre 2002, in *Banca Dati Ipsa*, ha negato l’esistenza del *periculum* in quanto “Esso va rapportato, [...], a situazioni concrete che siano sintomatiche di un comportamento intenzionale volto a sottrarre beni alla generica garanzia creditoria; sotto tale profilo, nessun elemento viene indicato dall’istante”; CTP Genova, Sez. IV, Sent. n. 9 del 10 gennaio 2012, in *CeRDEF*, “la Commissione [...] ritiene che non sussista il fondato timore di perdere la garanzia del credito, richiesto dal cit. art. 22, che presuppone l’avvenuto compimento da parte del contribuente di comportamenti idonei a sottrarre beni disponibili ad eventuali azioni esecutive, non ravvisabili nella fattispecie in esame”. Mi pare che non valuti il *periculum* la CTP Vicenza, sent. 27 novembre 2011, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2002, p. 773, secondo cui “non pare contestabile che, avuto riguardo, da un lato ai dati evidenziati nel verbale di constatazione e, dall’altro, alla posizione patrimoniale della s.r.l., siano configurabili entrambi i presupposti della richiesta misura cautelare”; CTP Cagliari, Sez. I, n. 248 del 12 giugno 2001, in *Banca Dati Ipsa*.

<sup>637</sup> CTP Roma, Sent. n. 507 del 31 gennaio 2008, massima in *CeRDEF*, “per il *periculum in mora* si ritiene che, oltre all’elemento statico della sproporzione tra la

Por un lado, algunos Jueces Tributarios han considerado la desproporción entre el patrimonio del deudor y la entidad del crédito suficiente para realizar el *periculum*.<sup>638</sup>

---

*pretesa fiscale ed il patrimonio del contribuente, occorra anche l'altro elemento, dinamico, del comportamento dello stesso contribuente, sia anteriore che successivo alla pretesa fiscale. Nella specie il contribuente aveva venduto alcuni terreni edificabili, ma possedeva un indice di solvibilità pari a 1,56"; secondo la CTP Campobasso, Sez. I, Sent. 2 maggio 2013, n. 68, in CeRDEF, afferma che "l'elemento oggettivo e quello soggettivo devono essere valutati congiuntamente, in modo da integrarsi e bilanciarsi vicendevolmente, poiché mentre una precaria situazione economica non è sufficiente a concretare il periculum in mora se difetta un comportamento soggettivo del debitore finalizzato ad aggravare la propria situazione economica, d'altra parte non deve essere autorizzata la misura cautelare nei confronti di un debitore che, pur avendo un patrimonio tale da garantire il credito, compia atti di disposizione volti a diminuirne la consistenza"; CTR Puglia, Sez. 22, n. 209/22/10 del 18 maggio 2010; CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in Dir. e Prat. Trib., 2006, p. 1224; CTP Genova, sentenza n. 28 del 28 gennaio 2010; CTP Treviso sentenza n. 86, del 3 agosto 2010; CTP Cosenza sentenza n. 431 del 5 novembre 2007 in Banca Dati Ipsos; CTP Piacenza, Sez. II, Sentenza 15 marzo 2013, n. 58, in Massimario Emilia Romagna, 2013, p. 117.*

<sup>638</sup> La CTP Milano, Sez. I, Sent. n. 41 del 23 aprile 2004, in Banca Dati Ipsos, ha ritenuto che il "periculum in mora può agevolmente essere desunto dalla stessa esiguità del patrimonio della società [...] assolutamente sproporzionato al debito che a carico della stessa è dato presumere"; CTP Arezzo, Sent. n. 134 del 16 giugno 2000, in CeRDEF; CTP Salerno, Sez. I, sentenza 31.01.2001 n. 231 con commento di E. VULLO, *Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale*, in GT – Rivista di Giur. Trib., 2002, p. 74. Secondo l'Autore, non è corretto "sostenere che la mera insolvenza del debitore, oggettivamente intesa, possa integrare il requisito del periculum richiesto dalla legge per la concessione del sequestro. Si consideri, infatti, che la funzione delle misure cautelari conservative è quella di evitare il pericolo d'infruttuosità (il cosiddetto pericolo nel ritardo), ossia far sì che l'evolversi di una situazione di fatto non venga a frustrare in concreto la soluzione giuridica di un conflitto di interessi. Questa definizione comporta necessariamente che, nel valutare il periculum in mora del sequestro, non possa prescindersi, non tanto dal profilo soggettivo e, quindi, dal comportamento del debitore, quanto piuttosto dall'oggettivo mutare della situazione di fatto, che pregiudichi, in tutto o in parte, la garanzia del credito. Se si è d'accordo con la dottrina tradizionale e più autorevole, che ravvisa la ratio del sequestro conservativo nell'esigenza di evitare «la dispersione dei beni del debitore», che potranno essere oggetto di una futura esecuzione forzata, è evidente che concedere questa misura cautelare sulla base della mera incapienza del debitore nel momento in cui si domanda la tutela giurisdizionale contraddice con la natura dell'istituto, il quale presuppone uno stretto raccordo tra la cautela richiesta e il pregiudizio derivante da fatti che si teme avvengano nel corso del giudizio di cognizione".

Parrebbe che la CTP Varese, Sez. III, n. 43 del 10 aprile 2012, in CeRDEF, abbia fondato il periculum unicamente su elementi oggettivi. Difatti, osserva che "l'oggettiva consistenza del patrimonio immobiliare della società non offre garanzie idonee per il soddisfacimento della pretesa tributaria di cui agli avvisi di

Otros Jueces Tributarios han considerado que la sola entidad de la deuda puede ser suficiente para realizar el *periculum*<sup>639</sup>.

Por el contrario, otros Jueces Tributarios han considerado la desproporción entre el patrimonio del deudor y la entidad del crédito<sup>640</sup> o

---

*accertamento notificati, stante la sproporzione tra il credito vantato dall'amministrazione finanziaria e il valore dei beni attualmente nel patrimonio del debitore, ciò integrando il fondato timore di perdere le garanzie del proprio credito"; CTR Toscana, Sez. 16, sentenza 18 gennaio 2010, n. 3, in CeRDEF, "con riguardo al periculum in mora, l'oggettiva sproporzione fra l'esiguità del patrimonio del contribuente, privo di beni immobili, rispetto all'entità del presunto credito dell'Ufficio è di per sé sufficiente a perfezionare il fondato timore che il contribuente non possa assolvere al proprio debito. Invero, alla luce di questi elementi, non ne sono necessari altri di carattere soggettivo, potendo il periculum essere riconosciuto alternativamente in caratteri di tipo oggettivo o soggettivo".*

<sup>639</sup> En este sentido, cfr. CTP Milano, Sez. I, n. 71 del 21 febbraio 2012, in CeRDEF, la quale accogliendo l'istanza dell'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che *"l'entità stessa della pretesa tributaria [pari a € 73.000.000] soprattutto confrontata con il presumibile valore dei beni immobili [...] da sola giustifica l'esigenza cautelare sotto il profilo del periculum"*. Si veda anche la CTP La Spezia, Sez. I, n. 79 del 21 giugno 2012, in CeRDEF, *"l'Ufficio al fine di dimostrare l'esistenza del periculum in mora [...] ha rilevato che gli indici di bilancio calcolati sulla base del bilancio al [...] depositato dalla società contribuente alla CCIAA mettono in risalto una situazione di grave indebitamento tale da giustificare l'adozione delle misure cautelari. Pertanto i giudici hanno "riconosciuto [...] l'insicurezza dei pagamenti derivanti dal notevole carico tributario in termini di imposta e sanzioni scaturente dai calcoli finali esposti"; CTP Rovigo, Sez. I, Sent. n. 88 del 16 maggio 2000 secondo cui "stante il rilevante ammontare del presunto credito erariale per imposte, penali e interessi, sussiste anche il pericolo che [...] si disperdano i beni del contribuente"; CTP Salerno, Sez. XIX, Sent. n. 31 del 19 giugno 1999, in Banca Dati Ipsos, ha ritenuto che "parimenti sussistente è il periculum in mora, in quanto è sufficiente rilevare come la consistenza del patrimonio – rappresentato soltanto dal 50% dell'immobile in premessa indicato – porta al concreto rischio che, in mancanza del provvedimento cautelare richiesto, l'amministrazione non possa soddisfare pienamente la ben consistente pretesa fiscale". Poiché il legislatore, con l'ipoteca, ha voluto assicurare anche un diritto di prelazione a favore dell'ente impositore al fine di tutelare il proprio credito nei confronti del concorso di eventuali ulteriori creditori, è stato osservato che "l'ipoteca può essere chiesta anche in assenza di un comportamento che autorizzi a ritenere che ci sia pericolo di sottrazione dei beni, quando il patrimonio – pur essendo in linea teorica sufficiente rispetto alle pretese creditorie dell'erario (considerate da sole) – risulti inadeguato a garantire l'integrale soddisfacimento dei crediti erariali, per l'esistenza di pretese creditorie concorrenti", S. M. MESSINA, Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, p. 672.*

<sup>640</sup> CTR Umbria, Sez. III, sentenza 20 febbraio 2012, n. 15, in CeRDEF, *"la sproporzione tra importo complessivo del preteso credito dell'amministrazione finanziaria e valore del patrimonio del soggetto debitore di per sé sola, però, non è*

la sola entidad de la deuda insuficientes para permitir a la Administración tributaria de adoptar estas medidas cautelares.<sup>641</sup>

---

*un indice di pericolo del suddetto, in quanto di per sé non consente di ipotizzare che nelle more del giudizio venga meno quel patrimonio per atti volontari del debitore o ad opera di terzi; occorre, invece, che l'elemento rappresentato da tale sproporzione si collochi in un contesto di altri elementi indiziari del pericolo di una sottrazione o dissipazione del patrimonio del soggetto debitore. Nel caso in esame tale sproporzione rimane, invece, elemento isolato, dal momento che altri obiettivi elementi inducono ad escludere che la società sia sul punto di porre in essere atti di distrazione del patrimonio (si tratta infatti di una società che opera da anni senza che siano stati effettuati precedenti apprezzabili rilievi, con un notevole giro di affari e con una struttura radicata nel territorio, ben 25 dipendenti) o che il suo patrimonio possa essere aggredito da altri creditori (non risultano procedure in atto nei confronti della società che sembra godere di affidamento nel mondo degli affari e creditizio). Non è, dunque ravvisabile un concreto periculum in mora e, mancando tale periculum, il sequestro non avrebbe potuto e non può essere autorizzato, tanto più per la incidenza che esso potrebbe avere sulla società ed anche sui destini dei dipendenti della stessa”.*

<sup>641</sup> En jurisprudencia, la CTR Lazio, Sez. I, Sent. n. 715 del 12 dicembre 2011 in *Banca Dati Ipsa*, ha revocato l'autorizzazione a procedere a sequestro conservativo tendo conto anche del fatto che la “mera sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l'ammontare della pretesa creditoria in questione non possa di per sé costituire elemento sufficiente su cui basare la concessione di un provvedimento cautelare. Qualora fosse possibile ancorare la decisione relativa alla concessione delle misure cautelari sul presupposto della esistenza della mera sproporzione sopra citata si arriverebbe a sanzionare i contribuenti in base ad un elemento quantitativo (la consistenza patrimoniale) piuttosto che sulla concreta esistenza di un pericolo per la riscossione del credito”. In tal senso, si veda anche la CTP Bergamo, Sez. I, Sent. n. 143 del 31 luglio 2013, in *CeRDEF*; CTP Genova, sez. XX, n. 29 del 30 novembre 2011, in *CeRDEF*; CTR Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 209 del 18 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsa*; CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in *Banca Dati Ipsa*; La CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1698 del 16 maggio 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) non ha ravvisato l'esistenza del *periculum* sulla base requisito della somma ingente in quanto “non è previsto da alcuna norma”. Si veda in tal senso anche la CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1409 del 12 aprile 2014 in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com); CTP Genova, Sez. V, Sent. n. 81 del 24 maggio 2007 in *Banca Dati Ipsa* secondo cui “Come rileva la difesa della società interessata, e il rilievo deve essere condiviso, l'entità della pretesa non è di per sé sufficiente a dare consistenza e concretezza al timore di perdere la garanzia del credito, specie se il valore dei beni della società, come la stessa ha documentato in giudizio, appare tale da fornire buona garanzia. Che poi tali beni siano “facilmente alienabili” di per sé non sempre e non necessariamente è elemento negativo. Ciò che rileva, in realtà, sono i comportamenti del soggetto. Ma l'Agenzia delle Entrate in effetti non ha provato e neanche dedotto che la società G. abbia posto in essere o si appresti a porre in essere alienazioni o atti dispositivi che mettano in pericolo o riducano la garanzia patrimoniale”; CTP Genova, Sez. XIII, Sent. n. 66 del 22 marzo 2007, in *Banca Dati Ipsa*; CTP Lecce, Sez. I, sentenza n. 326 del 21 giugno 2010, in *CeRDEF*; CTP Lecce, sentenza n. 58 del 10 febbraio 2011.



Individualizados los elementos que para la jurisprudencia constituyen el *periculum*, es necesario individualizar cuáles son los hechos y los comportamientos que hacen surgir este supuesto.

Para la jurisprudencia, el elemento subjetivo puede identificarse en el comportamiento tomado por el transgresor antes de que empiece el procedimiento de instrucción.<sup>642</sup>

Por ejemplo, el elemento subjetivo se ha identificado en la transgresión de los cumplimientos tributarios, en la falta de los ingresos de los tributos<sup>643</sup> y los cambios continuos de los socios de una empresa.<sup>644</sup>

El elemento subjetivo puede surgir también durante el procedimiento de instrucción.<sup>645</sup>

---

Altra giurisprudenza ha ritenuto che la scarsa consistenza patrimoniale del debitore rispetto all'entità del credito vantato non è sufficiente ai fini della sussistenza del *periculum* in quanto *"sarebbe palesemente in contrasto con l'art. 3 della Costituzione (il sequestro potrebbe disporsi solo nei confronti di chi abbia scarso patrimonio) mentre è ben noto che alle leggi deve sempre essere data interpretazione rispettosa dei principi posti dalla carta costituzionale"*, CTP Campobasso, Sez. I, Sent. 2 maggio 2013, n. 68, in *CeRDEF*.

<sup>642</sup> Cass., Sez. V, n. 24527 del 26 novembre 2007 in *Banca Dati IPSOA*, *"Il Giudice di merito quando debba valutare se sussista o meno quel "fondato timore, per la Amministrazione, di perdere la garanzia del proprio credito", che costituisce presupposto necessario per l'emanazione dei provvedimenti cautelari di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, deve prendere in considerazione tutti gli elementi indicati dalla Amministrazione stessa, ivi compresi quelli che risalgono a periodi anteriori alla attività di accertamento, che è a base della richiesta di misura cautelare"*; CTP Reggio Emilia, Sez. II, Sent. n. 8 del 19 gennaio 2010, massima in *CeRDEF*, *"Sussistono i presupposti per la concessione di un provvedimento di sequestro conservativo, ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997 e art. 27, comma 6, D.L. n. 185/2008 in presenza di contabilità inattendibile ed ingenti trasferimenti di denaro all'estero che possono far presumere una rapida modificazione della situazione economica del contribuente in danno delle pretese erariali"*.

In merito all'istruttoria nel processo tributario, si veda G. BOLETTI, *Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria del processo tributario*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2001, p. 452.

<sup>643</sup> CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Banca dati Ipsoa*; CTP Roma, sez. XXXIV, 2009, n. 88, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>644</sup> CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 72 del 4 maggio 2010, in *Banca Dati Ipsoa*.

<sup>645</sup> Para C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, *"Sotto il profilo soggettivo, potrà aver rilievo il comportamento assunto dal debitore, anche nell'ambito dell'istruttoria precontenziosa, ove sia tale da lasciar presagire l'infruttuosità dell'eventuale esecuzione, come nel caso di manifestato disinteresse o di contestazioni meramente procrastinatorie"*.

Por ejemplo, la falta de colaboración con los órganos de verificación<sup>646</sup>, la modificación del domicilio fiscal durante las verificaciones para dificultar las notificaciones de los actos tributarios, poner en liquidación<sup>647</sup> la sociedad y la ocultación o la destrucción de documentos tributarios.

El elemento objetivo puede ser individualizado por el aspecto cuantitativo del patrimonio respecto a la deuda, por la facilidad de ocultación o dispersión del patrimonio y la realización de operaciones fraudulentas<sup>648</sup>,

---

<sup>646</sup> La CTP Lecce, Sez. I, Sent. n. 1698 del 16 maggio 2014 in *www.commercialistatelematico.com* ha rigettato la richiesta di adozione delle misure cautelari considerando che la richiesta delle stesse “è stata avanzata sulla base del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza in data 30 gennaio 2013, a seguito della verifica iniziata il 6.12.2012 e conclusa il 30.01.2013, con la pretesa da parte degli organi verificatori che, in pochissimi giorni e soprattutto in concomitanza con le feste natalizie, il contribuente giustificasse tutte le movimentazioni bancarie dal 2008 al 2012, ovvero per ben 5 anni d’imposta. Nell’impossibilità di documentare tutto in poco tempo, il sig. [...] ha chiesto in sede di verifica un congruo termine per poter produrre le relative giustificazioni, termine tuttavia che non gli è stato assolutamente concesso. Di conseguenza, la mancata giustificazione delle movimentazioni bancarie non è dipeso dalla cattiva volontà del contribuente, bensì dal fatto che la Guardia di Finanza non ha concesso un congruo termine per l’esibizione di documentazione atta a comprovare quanto illegittimamente contestato”.

<sup>647</sup> Para la CTP Grosseto, Sez. IV, Sent. n. 114 del 7 dicembre 2007 in *Banca Dati Ipsa*, “lo stato di messa in liquidazione della società costituisce sicuramente un rilevante segnale d’allarme sulla salute e la solvibilità della società stessa e un attacco alle sue poche garanzie reali”. Si veda anche la CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 5 del 16 gennaio 2013 in *Banca Dati Ipsa*.

In ambito civilistico, in merito alla liquidazione, si veda G. RACUGNO, *Il procedimento di liquidazione della s.r.l.*, in *Le società*, 2012, p. 1043.

<sup>648</sup> La CTP Verbania, Sez. I, n. 34 del 15 maggio 2012 in *Banca Dati Ipsa*, ha respinto il reclamo proposto dal contribuente avverso il decreto che aveva disposto l’adozione delle misure cautelari, anche sulla base del fatto che era “intervenuta condanna penale per i reati di usura ed esercizio abusivo dell’attività creditizia”; la CTP Savona, Sez. I, Sent. n. 71 del 10 maggio 2011, in *Banca Dati Ipsa*, ha accolto l’istanza dell’Ufficio anche sulla base della “condotta spregiudicata e fraudolenta costantemente tenuta, negli anni in contestazione, dal Signor [...] fino a spingersi alla creazione di crediti fittizi, per sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, rilevatrice, quindi, di pericolosità fiscale per le ragioni dell’erario, sì da rendere fondato il timore ch’egli possa porre in essere atti a danno della garanzia del credito vantato dall’agenzia”; CTP Bergamo, Sez. I, Sent. n. 143 del 31 luglio 2013, massima in *CeRDEF*, “non può essere disposto il sequestro conservativo nei confronti del contribuente per il quale, nonostante risulti provato il *fumus boni iuris* costituito dalla presenza di Iva detratta per presunte operazioni inesistenti, l’ente impositore non abbia adeguatamente provato il pericolo di perdita del credito astrattamente vantato”; CTP Ancona, Sent. n. 280 del 7 ottobre 2010, in *CeRDEF*, la Commissione, accogliendo il reclamo avverso il

como la deducción de costes relativos a operaciones económicas inexistentes.<sup>649</sup>

Para la jurisprudencia no existe el *periculum* si los bienes del transgresor son ya objeto de otras medidas cautelares.<sup>650</sup>

---

decreto previdenziale che accoglieva l'istanza di adozione di misure cautelari, ha previsto che *"l'istanza di adozione di misure cautelari" 14/7/010 dell'Agenzia delle Entrate non sorretta dal fumus boni juris perché quanto in essa esposto ed argomentato non consente una prognosi probabilistica e di verisimiglianza circa il diritto di credito erariale cautelando. Sta di fatto, invero, che quanto addotto dall'Ufficio Finanziario fa riferimento ad operazioni fraudolente per "emissione di fatture soggettivamente inesistenti da parte della S.C. nei confronti della C.C. relativamente ad operazioni intercorse in realtà tra quest'ultima ed i cessionari tedeschi" (cfr. istanza 14/7/010 a pag. 9) ma l'assunto, a tenor degli atti, rimane confinato a ruolo di sospetto e congettura neppure potendosi esso connotare quale indizio [...] Nella concreta fattispecie e fino a prova contraria, che incombeva all'Amministrazione Finanziaria, risulta che la S.C. ha fornito, per vendita e su regolare fatturazione alla C.C., varie autovetture ricevendo da questa il pagamento dei relativi importi di prezzo oltre IVA", CTP Lecce, Sez. I, sentenza n. 326 del 21 giugno 2010, in CeRDEF; Nella CTP Treviso, n. 5 del 19 febbraio 2013, in [www.studiomoschetti.com](http://www.studiomoschetti.com), "la società si oppone sostenendo la sua estraneità nelle operazioni carosello oggetto delle indagini da parte degli uffici tributari avendo sempre agito correttamente e nella piena legalità, raccogliendo informazioni sui fornitori tramite visure presso le Camere di Commercio, emettendo regolari fatture, pagando l'IVA corrispondente ed effettuando pagamenti ed incassi solo a mezzo banca. Contesta la ricostruzione delle operazioni fatte dagli ispettori sulle dite fornitrici evidenziando che non compare nulla di illegittimo a carico della società."* La Commissione, respingendo l'istanza di misure cautelari, osservò che *"l'Ufficio fa un'analisi dettagliata delle operazioni fraudolente commesse dalle società cartiere il cui scopo ultimo era quello di fornire un prodotto molto concorrenziale, evadendo completamente l'IVA, ma non accerta alcuna irregolarità commessa in maniera specifica dalla società limitandosi alla presunzione che il soggetto passivo sapeva od avrebbe dovuto sapere che con l'acquisto partecipava ad un'operazione fraudolenta nei confronti del fisco. In effetti però la merce è stata regolarmente consegnata e pagata, poi rivenduta a prezzi di mercato con margine positivo (vedasi al riguardo l'analisi del perito di parte). Le operazioni sono suffragate anche dai documenti di trasporto e dalle testimonianze dei trasportatori. Non risulta peraltro alcuna prova di un accordo trilatero con l'interposto ed il fornitore comunitario e prova di consapevolezza di commerciare con soggetti fittizi. Si tratta quindi di presunzioni semplici non suffragate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, non sussistendo prova alcuna di un rapporto simulatorio con dette società"*; CTR Umbria, Sez. I, Sent. n. 27 del 13 maggio 2010.

<sup>649</sup> Cfr. CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in CeRDEF.

<sup>650</sup> Cfr. CTP Brescia, Sez. VII, 5 giugno 2013, n. 39, massima in Banca Dati Ipsoa, dove i giudici non concedettero il sequestro conservativo in pendenza di giudizio su beni del debitore che erano già stati oggetto di precedente trascrizione ipotecaria. Nella massima viene riportato che *"nel caso di specie, l'ente impositore*

En este caso la Administración Tributaria no puede perder su garantía porque no hay riesgo que el transgresor realice actos de dispersión u ocultación de su patrimonio.

### 2.1.4.3. El ámbito subjetivo de aplicación.

El primer apartado del artículo 22 prevé que las medidas cautelares puedan ser adoptadas por el transgresor y los sujetos obligados en solido.<sup>651</sup>

---

*richiedeva con istanza al Giudice tributario le misure cautelari per complessivi 7.658.777,53 euro sui beni di un contribuente che era destinatario di un avviso di accertamento ai fini IRES, IVA ed IRAP per l'anno d'imposta 2008. Tuttavia, essendo i beni predetti già stati oggetto di precedenti trascrizioni ipotecarie, non sussisteva alcun rischio circa eventuali atti dispositivi in grado di ledere la garanzia patrimoniale dell'ente impositore".*

In tal senso si veda anche la CTP Genova, Sez. X, 17 dicembre 2013, n. 248, massima in *Banca Dati Ipsoa*. Nella massima viene riportato che *"nel caso di specie l'ente impositore si opponeva attraverso reclamo al decreto del Presidente della Ctp per la mancata concessione dell'autorizzazione al sequestro preventivo sui beni di un contribuente per il quale esso aveva notificato distinti avvisi di accertamento per gli anni 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007. L'ente impositore non aveva però considerato, all'atto della richiesta rivolta al Giudice, che i beni del debitore, ancorché di importo esiguo, risultavano già essere stati oggetto di iscrizione di gravami reali e che risultava essere stato notificato anche altro provvedimento cautelare"*.

<sup>651</sup> A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657, *"nella disciplina previgente, l'obbligazione tributaria gravava sul soggetto d'imposta, particolarmente in relazione agli obblighi della dichiarazione, con la conseguenza che ad esso, in quanto trasgressore, si rivolgevano gli stessi provvedimenti sanzionatori e, di riflesso, quelli cautelari. Solo isolatamente, parte della giurisprudenza, aveva coinvolto l'autore della violazione, in qualche caso addirittura indicandolo quale unico responsabile ai fini dei provvedimenti cautelari"*; Cfr. *Circ. ministeriale 10 luglio 1998, n. 180 "i nuovi principi introdotti in materia sanzionatoria dal D.Lgs. n. 472/1997 hanno indubbiamente ampliato il numero dei soggetti nei cui confronti possono essere richieste le misure cautelari"*; S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 658, *"la legge non dice espressamente se le misure possono essere assunte contestualmente e per l'intero sia sul patrimonio del trasgressore sia su quello del coobbligato. La presenza della congiunzione "e" (piuttosto che la disgiuntiva "o") sembrerebbe autorizzare la conclusione che le misure possano essere autorizzate sul patrimonio*

Para individuar en los casos concretos cuáles son los sujetos pasivos de estas medidas cautelares es necesario analizar otras normas tributarias.

Cuando un ilícito es cometido sin culpa grave<sup>652</sup> o dolo<sup>653</sup> por un empleado o por el administrador de una sociedad sin personalidad jurídica (artículo 11, apartado 1, Decreto Legislativo n. 472/1997<sup>654</sup>), el empleado o el administrador es responsable por una suma no superior a € 51.645,69.<sup>655</sup>

---

*degli uni e degli altri nello stesso tempo ed a garanzia del medesimo credito. Questa considerazione appare rafforzata dal rilievo che nell'art. 11, il trasgressore risponde per la sanzione ed il responsabile per una somma pari alla sanzione irrogata, e che, ai sensi del quarto comma dell'art. 11, solo il pagamento della sanzione da parte dell'autore estingue l'obbligazione, mentre non è previsto alcunché per l'ipotesi inversa. Dunque, ognuna di queste posizioni creditorie potrebbe, in astratto, essere garantita autonomamente. A rafforzare l'esigenza di una garanzia autonoma, ancorché concorrente, potrebbe essere inoltre richiamato il disposto dell'art. 11, settimo comma. Secondo questa disposizione, i soggetti indicati dal primo comma dello stesso art. 11, sono tenuti al pagamento della somma pari alla sanzione irrogata anche dopo la morte dell'autore della violazione. Tale previsione testimonia dell'autonomia delle due obbligazioni e potrebbe autorizzare a ritenere necessaria una garanzia distinta sui beni del trasgressore e dei responsabili".*

<sup>652</sup> Ai sensi dell'art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, "la colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo".

<sup>653</sup> Ai sensi dell'art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, "è dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento".

<sup>654</sup> Cfr. in dottrina F. BATISTONI FERRARA, *Commento all'art. 11 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 753.

<sup>655</sup> BIONDO P., *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 96, "per principio generale, la sanzione tributaria è, infatti, ascrivibile al soggetto che ha commesso o concorso a commettere la violazione, ma, per garantire il fisco dall'insolvenza dell'autore della violazione, alla sua responsabilità si accompagna, ma solo a certe condizioni, la responsabilità solidale del contribuente per una somma pari all'importo della sanzione. Per l'effetto, questi è tenuto a pagare tale importo senza potere previamente escutere il patrimonio del principale responsabile. Il contribuente può, tuttavia, esercitare l'azione di rivalsa sul proprio amministratore o dipendente, anche se, nei fatti, questa facoltà non è stata frequentemente utilizzata [...] La ratio originaria di tale normativa era, evidentemente, quella di responsabilizzare i managers o gli amministratori delle società dissuadendoli dal porre in essere

Por tanto, sobre el empleado o el administrador se pueden adoptar medidas cautelares por un valor no superior a € 51.645,69.

Si el ente o la sociedad tiene personalidad jurídica, en derogación del artículo 11, el artículo 7 del Decreto Ley 30 septiembre 2003, n. 269, modificado por la Ley 24 noviembre 2003, n. 326, prevé que el único sujeto responsable de las sanciones administrativas relativas a las operaciones tributarias del ente o de la sociedad con personalidad jurídica es el mismo ente o sociedad y nunca los administradores o los empleados.<sup>656</sup>

Por tanto, ya que esta norma ha restringido el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 2 del Decreto Legislativo 18 diciembre 1997 n.

---

*comportamenti in violazione delle leggi tributarie. Essi, infatti, non solo rispondevano alla conclusione del procedimento con i propri beni ma, erano altresì soggetti alle misure cautelari”.*

<sup>656</sup> Cfr. en doctrina F. BATISTONI FERRARA, *Commento all’art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 809; R. MICELI, *Diritto tributario* a cura di Augusto Fantozzi, IV edizione, Utet, 2012, p. 934 secondo cui “la disciplina sanzionatoria amministrativa attuale, nella sua più recente evoluzione, prevede che le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica siano esclusivamente a carico della persona giuridica e che in tali casi si applichino le disposizioni di cui al d.lg. n. 472/1997 in quanto compatibili. In base a questa disciplina tutti i soggetti dotati di personalità giuridica sono direttamente responsabili delle sanzioni amministrative; nel caso, invece, di soggetti non dotati di personalità giuridica la sanzione resta riferibile esclusivamente al trasgressore persona fisica e si applica il meccanismo della responsabilità solidale con il beneficio della violazione previsto dall’art. 11”.

Si veda anche A. LANZI – P. ALDROVANDI, *L’illecito tributario*, III ed., Cedam, 2005, p. 12, secondo cui “corollario di tale novella è la sostanziale archiviazione, nell’ambito dell’illecito amministrativo, del principio di origine penalistica “societas delinquere non potest”, che esprime la necessità di imputare gli illeciti esclusivamente a persone fisiche (...) In ogni caso, attualmente il principio “societas delinquere non potest” si può ritenere, di fatto, superato, atteso che esso continua ad operare esclusivamente con riferimento al settore residuale rappresentato dagli illeciti tributari concernenti il rapporto fiscale di enti privi di personalità giuridica, sicché ne restano esclusi gli illeciti che riguardano gli enti collettivi principali, che cioè rivestono il maggior interesse dal punto di vista economico, e cioè la società di capitali”. Sull’argomento si veda anche F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 259.

In merito alla vecchia disciplina, si veda B. BELLE’, *Pena pecuniaria direttamente irrogata ad ente fornito di personalità giuridica e responsabilità del suo rappresentante*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1993, p. 1141.

472<sup>657</sup>, la Administración Tributaria no puede infligir sanciones administrativas tributarias al empleado o al administrador que ha cometido el ilícito relativo al ente o a la sociedad con personalidad jurídica.<sup>658</sup>

---

<sup>657</sup> Cfr. F. PICCIAREDDA, *La responsabilità sanzionatoria tributaria degli amministratori di società*, in *Saggi di diritto commerciale interno e comparato*, a cura di Matera P. e Sbarbaro F.M., Eurolink, 2012, p. 126 per una disamina sull'evoluzione normativa della responsabilità degli amministratori. L'Autore evidenzia come "il sistema delle sanzioni amministrative tributarie, nella sua configurazione attuale, è il risultato di una evoluzione normativa sviluppatasi nell'arco di quasi un secolo. Prendendo le mosse da un sistema fondato sulla sostanziale irrilevanza dell'elemento soggettivo, ai fini della punibilità dell'illecito, il pensiero giuridico e la produzione legislativa sono giunti ad elaborare un sistema di norme ispirato e fondato sui principi generali del diritto punitivo; in questo contesto (ed in contrasto con esso, [...]) si colloca la regola che sancisce la punibilità in via diretta ed immediata dei soggetti collettivi aventi personalità giuridica". Dello stesso Autore si veda, F. PICCIAREDDA, *Il regime sanzionatorio tributario concernente gli amministratori di società*, in *Liber Amicorum per Angelo Luminoso. Contratto e mercato. Tomo I: Parte generale. Il mercato e le regole. Persone famiglia e successioni. Diritti reali. Obbligazioni*, I, 2013, p. 1087. Relativamente ai dubbi di costituzionalità, per violazione del principio di uguaglianza e di pari trattamento tra gli enti collettivi personificati e quelli che non possiedono simile requisito, lo stesso Autore sostiene che "si dovrebbe probabilmente prendere ispirazione dalle scelte compiute da altri ordinamenti giuridici europei, che hanno abbandonato la concezione "antropomorfica" dell'illecito amministrativo". Sull'evoluzione della disciplina si veda anche P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Giuffrè, 2007, p. 416; M. MICCINESI, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Tabet G. (a cura di), G. Giappichelli editore, 2000, p. 37 e B. SANTAMARIA, *Diritto tributario – Parte generale*, Giuffrè, 2011, p. 300. Per una visione complessiva del sistema sanzionatorio tributario prima della riforma del 2003 si veda F. BATISTONI FERRARA, *Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, Adriano Di Pietro (a cura di), Giuffrè editore, 2001, p. 143.

<sup>658</sup> Relativamente ai profili di incostituzionalità della norma si veda F. BATISTONI FERRARA, *Commento all'art. 7 del D.L. n. 269/2003*, in Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Accertamento e sanzioni, Cedam, 2011, p. 809 "In dottrina è stata prospettata, innanzi tutto, l'incostituzionalità della norma in esame con riferimento all'art. 3 Cost., per aver essa creato una disparità di trattamento, non razionalmente giustificabile, tra gli amministratori delle società di capitali, che in base a quanto stabilito dalla norma in esame non sono più chiamati a rispondere delle sanzioni relative al rapporto fiscale della società, né in via principale, né in via di regresso – e sia pure con i richiamati limiti previsti dall'art. 5 del d.lgs. n. 472 – e gli amministratori delle società di persone, che continuano, invece, ad essere responsabili per le sanzioni sia in via principale che in via di regresso". Su questo tema si veda anche F. BATISTONI FERRARA, *Dubbi di incostituzionalità sull'applicazione delle sanzioni all'ente o al legale rappresentante*, in *GT – Rivista di*

En este caso, para la doctrina, las medidas cautelares se deben adoptar sobre los bienes del ente o sociedad con personalidad jurídica.<sup>659</sup>

El artículo 14<sup>660</sup> del Decreto Legislativo n. 472/1997, titulado “cesión de empresa”, prevé la responsabilidad en solido del cesionario por el pago de los tributos y sanciones relativos a los ilícitos cometidos en el año de la cesión y en los dos años precedentes.

Debido a que la norma prevé la responsabilidad solidaria del cesionario, creo que la Administración Tributaria pueda adoptar las medidas cautelares sobre los bienes del cedente y del cesionario.

---

*giurisprudenza tributaria*, 2007, p. 75. Per quanto concerne la responsabilità penale degli amministratori di società e i rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo si veda F. PICCIAREDDA, *La responsabilità sanzionatoria tributaria degli amministratori di società*, in *Saggi di diritto commerciale interno e comparato*, a cura di Matera P. e Sbarbaro F.M., Eurolink, 2012, p. 126, dove l'Autore evidenzia, con riferimento al principio di specialità, che mentre “*gli amministratori di persone giuridiche, (...), potrebbero essere puniti solo in forza della norma penale, senza possibilità alcuna di subire anche la sanzione amministrativa, comminata solo e soltanto alla persona giuridica*”, “*gli amministratori di enti collettivi in genere, invece, rimarrebbero esposti tanto alla responsabilità penale quanto, in via di regresso, alla responsabilità amministrativa per le sanzioni*”.

<sup>659</sup> P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 96; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci editore, 2012, p. 132., “*pertanto, il principio della responsabilità personale dell'autore della violazione è rimasto in vigore solo per gli enti collettivi privi di personalità giuridica, in tutti gli altri casi l'illecito viene riferito all'ente che se ne avvantaggia e non al rappresentante che lo commette. Ciò ha comportato ripercussioni anche sul piano delle misure cautelari applicabili a tutela del credito sanzionatorio. Ed infatti, nel caso di violazioni commesse da società, il trasgressore nei cui confronti si possono applicare le misure cautelari di cui all'art. 22 è l'amministratore, ma il soggetto obbligato al pagamento della sanzione è esclusivamente la società. Pertanto, si potrebbe arrivare all'assurda conclusione che il credito sanzionatorio resterebbe privo di tutela cautelare, proprio nei confronti di quei contribuenti dotati di una più alta capacità economica e ad alto rischio di evasione. Riteniamo, comunque, praticabile una interpretazione che consenta all'Amministrazione di applicare le misure cautelari nei confronti del soggetto obbligato al pagamento della sanzione, cioè la società o l'ente con personalità giuridica, anche se il trasgressore è il rappresentante legale*”.

<sup>660</sup> Cfr. en doctrina B. BELLE', *Commento all'art. 14 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 766.



El artículo 15<sup>661</sup> apartado primero del Decreto Legislativo n. 472/1997 prevé que la sociedad o ente resultante de la transformación o de la fusión, también por incorporación, sucede a las obligaciones de la sociedad transformada o fundida relativos al pago de sanciones administrativas tributarias.

Por tanto, cuando hay una transformación<sup>662</sup>, las medidas cautelares pueden ser adoptadas, sin ningún límite, en el patrimonio de la sociedad o ente transformado.

Cuando hay una fusión<sup>663</sup>, la Administración puede adoptar las medidas cautelares en el patrimonio de todas las sociedades que se han fundido.

El artículo 15, apartado 2, del Decreto Legislativo n. 472/1997 prevé que cuando hay una escisión, todas las sociedades o entes son obligadas en solido al pago de las sanciones relativas a los ilícitos cometidos antes de la escisión.<sup>664</sup>

---

<sup>661</sup> Cfr. en doctrina B. BELLE', *Commento all'art. 15 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 769.

<sup>662</sup> Cfr. F. PICCIAREDDA, *Profili tributari della trasformazione societaria (nell'ambito delle operazioni straordinarie) a seguito del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n.6. Le imposte sui redditi*, in *Il nuovo diritto societario*, a cura di M. de Tilla – G. Alpa – S. Patti, Roma, 2003, p.545 ss.

<sup>663</sup> En la doctrina civilista, cfr. G. RACUGNO, *La fusione di società cooperative*, in *Riv. delle società*, 2012, p. 346. Relativamente alla natura giuridica della scissione e le due tesi che si contrappongono, la “teoria estintivo-costitutiva” che vede nella scissione un trasferimento di beni e rapporti giuridici e la “teoria modificativa” la quale considera la scissione, così come la fusione, una semplice modifica del contratto sociale, si veda A. PICCIAU, *Scissione di società e trasferimento d'azienda*, in *Rivista delle società*, 1995, p 1189.

<sup>664</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, II ed., 2009, Giuffrè, p. 263 “Si fa osservare, peraltro, che gli accertamenti e i controlli (...) sono effettuati dall'ufficio territorialmente competente, individuato con riferimento alla sede della società scissa ovvero della società designata in caso di scissione totale; a loro volta, le altre società beneficiarie rispondono dell'adempimento degli obblighi tributari, delle sanzioni e degli interessi in solido con la scissa o con la società designata”.

In ambito civilistico, si veda G. RACUGNO, *Il procedimento di scissione*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2011, p. 11. Sull'argomento si veda B. BELLE', *Commento all'art. 15 del D.Lgs. n. 472/97*, in Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Accertamento e sanzioni, Cedam, 2011, p. 769. L'Autore, nel commentare l'articolo in questione, afferma che “il 2° comma prevede che nei casi di scissione anche parziale di società o enti, ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme

#### 2.1.4.4. El proceso cautelar antes el juez tributario.

En la jurisdicción tributaria el proceso tributario es siempre instaurado por el contribuyente que impugna un acto de liquidación emitido por la Administración Tributaria.

Los actos de liquidación, si no se impugnan antes de los términos específicos, se hacen definitivos.

Si son impugnados en los términos establecidos por la ley, se hacen parcialmente ejecutivos, sin necesidad de una previa autorización judicial.

Concretamente, en materia de impuestos sobre la renta y en materia del impuesto sobre el valor añadido, los impuestos y los intereses de demora pueden ser ejecutados, después de la notificación del acto de liquidación, por un tercio.<sup>665</sup>

Como excepción a esta regla, si la Administración Tributaria tiene un peligro para la recaudación, después de la notificación del acto de liquidación, puede recaudar todos los tributos, intereses de demora y las sanciones administrativas.<sup>666</sup>

---

*dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto. In altri termini, la scissione di una società, avvenuta mediante trasferimento dell'intero suo patrimonio a più società preesistenti o di nuova costituzione e contestuale assegnazione delle loro azioni o quote ai soci della prima, ovvero mediante trasferimento di parte del suo patrimonio a una o più società, preesistenti o di nuova costituzione e contestuale assegnazione delle loro azioni o quote ai soci della prima, comporta una responsabilità solidale delle società (sia scisse che beneficiarie) per le violazioni commesse prima della scissione, in conformità, del resto, a quanto stabilito dall'art. 2506 quater c.c., ma senza i limiti ivi previsti (relativi al valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto)".*

En este sentido, cfr. G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il codice delle sanzioni tributarie*, Giuffrè editore, 1999, secondo cui l'art. 15 avrebbe la portata di norma derogatoria all'art. 2506 quater e pertanto configurerebbe una responsabilità solidale svincolata dal límite del valore effettivo del patrimonio netto.

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Ottava edizione riveduta, 2012, pag. 314, "l'art. 15 del decreto 472/1997, che in ipotesi di scissione anche parziale contempla l'insorgere di una obbligazione solidale paritaria in capo a ciascuna società od ente nel pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto".

<sup>665</sup> Art. 15, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

<sup>666</sup> Art. 15 bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Relativamente a los tributos que la Administración puede recaudar, durante el proceso el sujeto pasivo puede solicitar la suspensión de los efectos ejecutivos del acto impugnado.

El instrumento jurídico para suspender estos efectos ejecutivos está tipificado en el artículo 47<sup>667</sup> del Decreto Legislativo n. 546/1992 que abre un procedimiento incidental al proceso tributario.

Este procedimiento incidental no suspende el proceso principal y puede ser solicitado únicamente cuando el proceso está empezado.

Por tanto, el sujeto destinatario del acto de liquidación no puede solicitar la suspensión de los efectos ejecutivos del acto de liquidación antes de impugnarlo.

No obstante, calificada doctrina sostiene que el sujeto destinatario de la medida cautelar debe tener el derecho de solicitar la suspensión del acto impugnado, en algunos casos, también antes de que comience el proceso principal.<sup>668</sup>

Esta necesidad puede surgir cuando el acto impugnado es la hipoteca disciplinada por el artículo 77 del D.P.R. n. 602/1973 o por el secuestro de los bienes muebles registrados, regulado en el artículo 86, D.P.R. n. 602/1973.

---

<sup>667</sup> In merito alla sospensione degli atti impugnabili, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 145 e ss.; B. BELLE', *La tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, p. 117; F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in Cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 848; C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999; S. MENCHINI, *Art. 47 del d.lgs. 546 del 1992*, in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 471; S. MULEO, *La tutela cautelare*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., Torino, 1999, p. 829; N. ZANOTTI, *La sospensione cautelare in grado di appello*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 629. In merito alla prevenzione del giudice a seguito dell'ordinanza ex art. 47, si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 154.

<sup>668</sup> Sobre este tema, cfr. A. PODDIGHE, *Commento all'art. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 372.

Esta exigencia puede surgir porque la Administración Tributaria puede adoptar estas medidas antes de que el sujeto pasivo impugne estos actos.

Por esta razón, para calificada doctrina se debería permitir la adopción de las medidas cautelares de urgencia disciplinadas por el artículo 700 del Código de Enjuiciamiento Civil.

En cambio, la tutela cautelar por el lado del sujeto público es connatural en la eficacia ejecutiva de los actos de liquidación.

De todas maneras, esta eficacia no surge directamente con la notificación del acto de liquidación, sino que debe esperar el transcurso de 60 días como mínimo.

Además, esta eficacia atañe a un tercio de los créditos de tributos e intereses de demora.

Durante este período de tiempo, el sujeto pasivo puede dispersar su patrimonio.

Por lo tanto, surge por la Administración Tributaria la necesidad de adoptar medidas cautelares para impedir al sujeto pasivo dispersar su patrimonio, única garantía del crédito tributario.

Esta necesidad puede surgir también antes de la notificación del acto de liquidación.

Este momento puede surgir durante el procedimiento de inspección, donde no hay un acto que permita la ejecución de los bienes del sujeto pasivo.

Al final del procedimiento de inspección, la Administración emite un acto que indica lo que ha descubierto durante las inspecciones (*processo verbale di constatazione*) pero no puede emitir el acto de liquidación antes de 60 días desde la notificación de este acto que cierra el procedimiento de inspección.<sup>669</sup>

---

<sup>669</sup> Art. 12, comma 7, L. 212/2000. Sull'argomento, in dottrina, si veda G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 2006, p. 20; G. MARONGIU, *Motivazione degli atti impositivi e statuto del contribuente*, in *G.T. – Riv. Giur. Trib.*, 2011, p. 132; S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 1007; M. MARTIS, *L'accertamento "anticipato" fra nullità e*

También durante este período de tiempo, el sujeto pasivo puede dispersar su patrimonio.

Las medidas cautelares que la Administración Tributaria puede adoptar durante estos períodos de tiempo son la hipoteca y el secuestro preventivo disciplinados por el artículo 22 del Decreto Legislativo n. 472/1997.

Estos institutos jurídicos, como ha dicho el Tribunal Supremo, tienen naturaleza cautelar y no sancionadora porque deben garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria.<sup>670</sup>

La adopción de estas medidas cautelares necesita la autorización del Juez Tributario que debe verificar la existencia de los dos presupuestos que deben tener todas las medidas cautelares: el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*.

La solicitud al Juez Tributario de adoptar estas medidas cautelares conlleva un nuevo proceso que se distingue desde el procedimiento cautelar empezado por el sujeto pasivo cuando solicita la suspensión de los efectos ejecutivos del acto impugnado.

En primer lugar, el procedimiento que tiene el fin de adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 22 es iniciado por la Administración Tributaria y no por el sujeto pasivo.<sup>671</sup>

En segundo lugar, este procedimiento no es incidental al proceso principal donde se impugna el acto de liquidación, sino que es un proceso autónomo.<sup>672</sup>

---

*annullabilità*, in *Rass. Trib.*, 2011, p. 743; S. GARAU, *E' nullo l'avviso di accertamento emanato in violazione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000*, in *Riv. Giur. Sarda*, 2013.

<sup>670</sup> Cass. SS.UU., 20 dicembre 2006, n. 27173, in *CED Cassazione*, 2006 e CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF*.

<sup>671</sup> M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 479, definisce questo processo, un “*giudizio atipico*”. Precisamente, afferma che “*si tratta dell'unico caso nel quale il processo tributario viene avviato dall'amministrazione finanziaria e non dal soggetto passivo, che dà vita a un giudizio atipico, destinato a concludersi con una sentenza che tuttavia non ha alcuna valenza, quanto alla fondatezza della pretesa dell'amministrazione, che sarà giudicata previa impugnazione del tipico atto impositivo*”; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 272, “*l'azione è promossa dall'ente impositore ed ha ad oggetto la tutela del credito sanzionatorio dello stesso*”.

Porque este, según la doctrina<sup>673</sup> y la jurisprudencia<sup>674</sup>, es un proceso, deben aplicarse las garantías disciplinadas por el artículo 111 de la

---

<sup>672</sup> E. VULLO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, 2012, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, III ed., Cedam, p. 1242, questo processo si caratterizza “per non essere necessariamente seguito dall'instaurazione del giudizio di merito volto ad accertare la sussistenza del diritto cautelato, un giudizio che, oltre ad essere meramente eventuale, presenta l'ulteriore particolarità di essere promosso dal soggetto passivo della cautela e non da colui che si afferma titolare del credito garantito”. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 272, “l'azione per la concessione del sequestro conservativo o dell'ipoteca è solo parzialmente dipendente dal giudizio di merito, nel senso che, sebbene l'efficacia del provvedimento sia collegata all'esito del giudizio di merito, tuttavia i due procedimenti sono destinati a restare separati”.

La sua autonomia si desume anche dal fatto che questo procedimento non si conclude con un'ordinanza, così come avviene normalmente nei procedimenti cautelari, ma con una sentenza, cioè un provvedimento utilizzato come pronuncia di natura decisoria. G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 116, “appare evidente come il procedimento sommario in esame sia configurato come procedimento autonomo, che viene – in quanto tale – definito con sentenza. Non c'è alcun raccordo con un procedimento di merito, o quanto meno non c'è alcun raccordo necessario. Basti considerare, al riguardo, che l'iniziativa per il provvedimento cautelare è, naturalmente, dell'amministrazione, mentre quella per il giudizio di merito è sempre del debitore (trasgressore o coobbligato). Soltanto ove sia in corso un giudizio di merito, sembra potersi logicamente ritenere che l'amministrazione possa proporre l'istanza di provvedimento cautelare anche nell'ambito di quel giudizio”. S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 705, “a conferma dell'autonomia del giudizio sulla concessione di queste misure (e della non strumentalità) dal merito, basta rilevare che la richiesta delle misure di garanzia va rivolta al Presidente della commissione – e nessun collegamento con il (giudice del) merito sembra essere previsto – anche nel caso in cui l'istanza sia formulata dopo l'incardinazione del giudizio di merito”. In giurisprudenza si veda la CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Banca Dati Ipsoa*, secondo cui “il procedimento di cui all'articolo 22 cit. [...] pur nel contesto di una tecnica legislativa non felicissima, è un procedimento autonomo, rispetto a quello principale. Il legislatore tributario ha, cioè, inteso configurare questo tipo di processo cautelare come un procedimento autonomo, che si conclude con sentenza (comma 3), sia pure con gli ovvi legami con la vicenda sostanziale (comma 7, primo período) e processuale (comma 7, secondo período). Ciò distingue questo procedimento cautelare da quelli che si svolgono nelle altre esperienze processuali (e nello stesso processo tributario, in ordine alla sospensiva); in tali diversi modelli processuali, il procedimento cautelare si svolge all'interno del procedimento principale, senza sfociare in provvedimenti «finali», come, invece, la sentenza del procedimento descritto dall'articolo 22 cit.”.

<sup>673</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu –

Costituzione, como el principio de paridad de las partes, el principio de contradictorio<sup>675</sup> y el principio de la imparcialidad del juez.<sup>676</sup>

Este proceso es también sumario<sup>677</sup> y provisional.

---

Moschetti, anno, II, p. 794, “*innovando rispetto al previgente art. 26 della l. n. 4/29, l’art. 22 in esame prevede un vero e proprio procedimento giurisdizionale per l’autorizzazione all’adozione delle misure cautelari*”.

<sup>674</sup> CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Banca Dati Ipsos*, “*trattasi di vero e proprio processo tributario, processo introdotto dal predetto atto di ricorso*”.

<sup>675</sup> Spbre el principio de contradictorio, cfr. A. PODDIGHE, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1830; A. PODDIGHE, *Decisione a sorpresa e principio del contraddittorio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, p. 1263; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 113 e p. 136 e ss.; M. CANTILLO, *Il giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 395; A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 405; G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d’ufficio e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 449.

Cfr, también, F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli, Giappichelli, 2012, p. 397; F. PICCIAREDDA, *La collaborazione tra cittadino ed amministrazione locale nella fase di attuazione del tributo. Il contraddittorio nella fase di acquisizione delle prove*, Relazione al convegno nazionale ANCI: Finanza e Costituzione, Porto Cervo 9 – 11 maggio 2002.

<sup>676</sup> Sobre el “giusto processo” en materia tributaria, vid. A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010; A. PODDIGHE, *Giusto processo, doppio grado di giurisdizione e ragionevole durata del processo tributario*, in *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, Giappichelli, 2014, p. 514; A. PODDIGHE, *Commento all’art. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 372; F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 217 e ss.; F. GALLO, *Verso in giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 22; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l’incidenza della novella dell’art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, p. 1104; A. MARCHESELLI, *Il Giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell’interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, p. 793; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 11; G. BOLETTTO, *Brevi riflessioni in merito all’applicabilità della Legge Pinto al processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, p. 590; G. MARONGIU, *Il processo tributario alla luce delle norme sul giusto processo*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 35.; F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 309; G. TABET, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 383; G. ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 475.

Este proceso está regulado únicamente por el artículo 22 del Decreto Legislativo n. 472/1997 y por el artículo 27, apartado 5, 6 y 7 del Decreto Ley n. 2/2009.

Estos artículos<sup>678</sup> no disciplinan plenamente estas medidas cautelares, de manera que es necesario aplicar las reglas contenidas en otras normas<sup>679</sup>.

En primer lugar, debido a que el objeto de este proceso pertenece a la jurisdicción tributaria<sup>680</sup>, se aplican las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo n. 546/1992, relativo al proceso tributario principal.<sup>681</sup>

---

<sup>677</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 167, nota 4, “per cognizione piena, la dottrina intende quei processi predeterminati nelle forme e negli atti, che attuano completamente il contraddittorio, che favoriscono il convincimento pieno ed esauriente del giudice e che prevedano mezzi d’impugnazione strutturati in modo da garantire il controllo totale del rispetto delle regole di attività e di giudizio nelle varie fasi procedimentali. Per contro, la giurisdizione sommaria si caratterizza da forme semplificate, dal contraddittorio posticipato o incompleto, dalla trattazione superficiale e dai mezzi di impugnazione limitati o inesistenti”.

<sup>678</sup> Para P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p. 80, “la norma che si commenta rappresenta un unicum nell’ambito della disciplina tributaria, essendo uno dei rari casi previsti dall’ordinamento in cui un istituto processuale tributario non è regolato, espressamente, dal D.Lgs. n. 546/1992”. In una nota l’Autore segnala che “l’altra norma processuale [non regolata espressamente dal decreto prima citato] è regolata dall’art. 47 del D.Lgs. n. 472/1997 con il quale si consente la sospensione cautelare in secondo grado solo relativamente alle sanzioni”.

<sup>679</sup> Sobre las fuentes del derecho tributario, vid. B. BELLE’, *Gerarchia delle fonti e .... correttezza istituzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, p. 204 e L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, IV ed., Utet, 2012, p. 133.

<sup>680</sup> Sobre el objeto de la jurisdicción del proceso tributari, cfr. F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2011, p. 33. Gli Autori evidenziano come “con l’attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie era stato, perciò, definitivamente superato l’ambito giurisdizionale *ratione materiae* proprio del sistema previgente, con la conseguenza che l’originaria previsione dell’art. 2 era stata definitivamente svuotata di ogni significato. All’originaria elencazione analitica e tassativa la nuova formulazione ha sostituito una norma di ampio respiro che, malgrado i dubbi e le inevitabili difficoltà interpretative, rappresentava un deciso ed importante passo in avanti nell’ottica di una sempre maggiore qualificazione del processo tributario”. P. BIONDO, *La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 80 “a mio avviso, però, [...] il sistema cautelare previsto dall’art. 22 del d.lgs. n. 472/1997 a favore di crediti erariali è da giudicare sostanzialmente apprezzabile anche alla luce della riforma della giurisdizione del giudice tributario operata nel 2001 con cui si è



---

*creato un giudice speciale la cui giurisdizione si estende alle controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie. Attribuendogli espressamente, in via esclusiva, la potestà di decidere in ordine alle istanze cautelari azionate dagli enti titolari del potere di irrogazione delle sanzioni tributarie”.*

Siempre sobre la jurisdicción tributaria, cfr. P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1551; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 415; B. BELLE', *Procedimento di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 1212; A. PODDIGHE, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 2003; A. PODDIGHE, *Tributi locali, tutela giurisdizionale e nuovo assetto della finanza comunale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, p. 1512; G. BOLETTTO, *La giurisdizione in materia di controversie sulla responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, in *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 275; F. RANDAZZO – A. GUIDARA, *Processo tributario. Appunti per un corso di lezioni*, Cuecm, Catania, 2012, p. 5; G. RAGUCCI, *La giurisdizione in materia di Tariffa di igiene ambientale e di altre entrate locali*, in *Giur. it.*, 2007, p. 239; A. GUIDARA, *Note in tema giurisdizione tributaria sulle dilazioni pagamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, p. 507; F. TESAURO, *Limiti ed esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, p. 1390; N. ZANOTTI, *Vis espansiva delle occasioni di accesso alle commissioni tributarie: è impugnabile il processo verbale di constatazione?*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1487; G. MARONGIU, *Evoluzione della giurisdizione tributaria*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 19.; G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della sua identità*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 21; F. ODOARDI, *L'estensione della giurisdizione tributaria alle materie di dubbia natura giuridica tra diritto vivente ed intervento della corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 699; F. ZANETTI, *Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela alla luce del carattere impugnatorio del processo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, p. 186; FIORENTINO, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 223; F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 365; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 1059; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 11; A. LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, p. 1059; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 707; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 416; E. MANZON, *Legge finanziaria per il 2002: le commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, p. 173; M. BASILAVECCHIA, *Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, p. 4108; F. PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.*, 2002, p. 1463; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 115; G. M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 463.

Así lo han confirmado la doctrina<sup>682</sup> y la jurisprudencia.<sup>683</sup>

Cuando hay lagunas en el decreto relativo al proceso tributario, sobre la base del artículo 1, apartado 2<sup>684</sup>, del mismo decreto, pueden aplicarse las

---

<sup>681</sup> Sobre la evolución de la justicia tributaria, cfr. F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 1; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 48; F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, 1995; F. MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. Trib.*, 1982; G. MARONGIU, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975, II, p. 422; G. A. MICHELI, *Reviviscenza delle Commissioni tributarie come giudici speciali?*, in *Riv. dir. proc.*, 1975, p. 319; F. TESAURO, *Evoluzione del contenzioso tributario e sue prospettive*, in *Riv. G. Fin.*, 1994, p. 1451; F. MOSCHETTI, *Profili di costituzionalità del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 837; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, 1969; P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, 1987; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 11; P. RUSSO, *La giurisdizione tributaria alla luce delle modifiche legislative intervenute tra il 2001 ed il 2006*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 39; P. RUSSO, *Il riparto di giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 5 e ss.; P. RUSSO, *L'evoluzione del Contenzioso tributario nel quadro dei mezzi di tutela giurisdizionale contro la Pubblica Amministrazione*, in *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Milano, 1989, p. 1784.

<sup>682</sup> G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 116. Gli Autori ritengono che “trattandosi di procedimento davanti alla commissione tributaria, debbano essere osservate tutte le norme dettate per questo. In particolare, vengono in evidenza, tra le altre, quelle che concernono la rappresentanza e l'assistenza in giudizio delle parti, il deposito degli atti, la comunicazione, la notificazione, il reclamo, la sentenza, le impugnazioni”; M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, “devono ritenersi applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni dettate per l'ordinario processo di cognizione innanzi alle Commissioni tributarie”.

<sup>683</sup> Cfr., CTP Bari, Sent. n. 169 del 21 ottobre 2005, in *CeRDEF*, “L'art. 22 (ipoteca e sequestro conservativo) del richiamato D.Lgs. n. 472/1997 disegna un proprio sistema autonomo sia rispetto alle norme processuali ordinarie, sia alle norme processuali tributarie (D.Lgs. n. 546/1992): sicché sono operative le relative prescrizioni, salvo lacune normative da colmare”; CTP Bologna, sez. XV, 10 ottobre 1998, n. 1238, in *Banca Dati Ipsoa*, “salva la applicazione di norme relative a procedimenti cautelari diversi, per le quali norme rimane possibile la estensione analogica, sotto ogni altro profilo il processo cautelare di cui all'articolo 22 cit. si svolge secondo le regole dell'ordinario processo tributario”.

<sup>684</sup> Art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, “i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

normas contenidas en el Código de Enjuiciamiento Civil<sup>685</sup>, si no son incompatibles con las peculiaridades del proceso tributario.<sup>686</sup>

---

<sup>685</sup> In senso contrario si è espressa la CTR Bologna, Sez. I, sent. n. 90 del 19 ottobre 2012, in *CeRDEF*, secondo cui *“l’art. 675 c.p.c. non appare applicabile nella fattispecie, in quanto norma di carattere generale, subordinata alla normativa specialistica dell’art. 22 D.Lgs. n. 472/1997, che disciplina il sequestro di cui trattasi quale misura cautelare in ambito fiscale. Ed, inoltre, lo stesso richiamo del contribuente all’art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/92 al fine dell’applicazione del citato art. 675 c.p.c. appare inconferente, in quanto la disposizione richiamata concerne il processo tributario, mentre nella fattispecie concreta si controverte sull’esecuzione di misure cautelari, che trovano la propria disciplina ed i propri limiti esclusivamente nel D.Lgs. n. 472/1997, normativa, come anzidetto, di natura specialistica”*.

<sup>686</sup> Cfr. B. BELLE', *Il processo tributario con pluralità di parti*, Giappichelli, 2002, p. 20, in merito al *“rapporto tra codice di procedura civile e processo tributario”*. Sull'argomento si veda anche F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2011, p. 32, *“È quest’ultima una previsione che esprime, fin da subito, la possibilità di un vuoto normativo nella disciplina dettata, da colmare con il richiamo al codice di rito e a patto che la soluzione ivi prevista non si riveli incompatibile con le peculiarità del nostro processo. Delicato si rivela talvolta, per il giudice, stabilire se esiste o non una siffatta lacuna soprattutto rispetto ai fenomeni disciplinati per il processo tributario in termini parzialmente difformi ovvero con un’estensione applicativa minore di quella propria della norma del processo civile”*. Secondo C. GLENDI, *Le fonti del diritto processuale tributario*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 47. *“il comma 2 dell’art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce subito che le norme che i giudici devono applicare sono quelle del presente decreto, considerando solo dopo tutte le altre eventuali norme applicabili, «per quanto da esse non disposto e con esse compatibili»*. In tal guisa viene, ancor più che in passato, immediatamente messo in evidenza il carattere gerarchicamente primario della fonte normativa processuale costituita dalle speciali disposizioni contenute nel decreto legislativo di cui trattasi. Alle norme del D.Lgs. n. 546/1992 va, dunque, fatto prioritario riferimento e oltre ad esse è possibile transitare, secondo il modulo di raccordo segnato dall’art. 1, comma 2, solo se le stesse, ancorché sistematicamente interpretate, mostrino un’oggettiva lacuna, cioè un reale vuoto normativo, al quale è consentito rimediare facendo richiamo ad altre norme, ma unicamente se ed in quanto compatibili con la normativa del decreto [...] Aggiungesi che qui il vuoto da riempire con il richiamo alle norme del codice di procedura civile non s’identifica affatto con la lacuna normativa che genericamente si richiede ex art. 12, secondo comma, delle Preleggi ai fini dell’integrazione analogica attraverso l’ulteriore requisito della eadem ratio, in quanto l’applicazione delle norme del codice di rito civile non avviene per analogia, ma direttamente (sulla base del richiamo contenuto per l’appunto nella norma in esame), ancorché subordinatamente alla rilevata lacuna e ad una valutazione in termini di compatibilità”. C. GLENDI, *Tempi d’innesto delle nuove norme del codice di procedura civile nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 3156, ribadisce che *“com’è noto, il D.Lgs. n. 546/1992 non contiene una disciplina autonomamente completa ed esaustiva del processo tributario. Prevede, anzi, espressamente, una complessa trama di richiami al codice di procedura civile. Più dettagliatamente: vi*

Finalmente, se aplican también las normas contenidas en el Código Civil, porque estas son normas de derecho común.<sup>687</sup>

#### 2.1.4.5. El procedimiento.

---

*sono norme che fanno riferimento a specifiche disposizioni del codice di procedura, per sancirne l'applicabilità, in tutto o in parte, talvolta tel quel, talaltra solo in quanto compatibili con il tessuto processuale fornito dalla disciplina del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero per escludere siffatta applicabilità; vi sono poi veri e propri istituti che, pur con maggiori o minori adeguamenti, sono stati recepiti o comunque sono alla base di assorbimenti nell'ambito del processo tributario regolato dal D.Lgs. cit.; infine, esiste la clausola generale, sancita nell'art. 1, comma 2, di detto D.Lgs., in base alla quale «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e per quanto da esse non disposto e con esso compatibili, le norme del codice di procedura civile».* Sull'argomento si veda anche C. GLENDI, *Rapporti tra le regole generali del processo civile e disciplina speciale del processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 3067; M. SCUFFI, *Implicazioni sul processo tributario e prospettive di riforma del d.lgs. n. 546/1992*, in *Il fisco*, 2009, p. 7451; V. AZZONI, *Il giudice tributario fra autonomia del rito e connessioni con gli altri giudizi*, in *Il fisco*, 2007, p. 5004; F. SORRENTINO, *Applicabilità delle norme del codice di procedura civile nel processo tributario*, *Il fisco*, 2003, p. 4495; U. APICE, *Le regole del processo civile applicate nel processo tributario*, in *Il fisco*, 2001, p. 1302; C. GLENDI, *La giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 582.

<sup>687</sup> In merito all'applicabilità del codice civile alle prove tributarie si veda F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 157. Secondo l'Autore *"l'applicabilità del codice civile alle prove tributarie non è esplicitamente prevista da una norma di rinvio, ma discende dall'essere, le norme del codice sulle prove, norme di diritto comune, applicabili, oltre che nel diritto privato, anche nel diritto pubblico. In ciò risiede il fondamento dell'applicabilità delle norme di quel codice, ma anche il limite: non sono applicabili le norme che risultino avere una portata o una ratio di natura strettamente privatistica"*. Il problema dell'applicabilità delle disposizioni civilistiche in materia di ipoteca e sequestro conservativo tributario, era sorto anche quando era in vigore la precedente disciplina. Cfr. S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 660. L'Autore afferma che *"sia in dottrina che in giurisprudenza non erano mancati tentativi di estendere agli istituti previsti dalla legge del 1929 le disposizioni del codice di procedura civile sulla revoca o sulla modifica o sul reclamo, concernenti le misure cautelari in generale, nel tentativo di porre rimedio per esempio alla carenza del contraddittorio e alla tendenziale durata illimitata delle misure previste dalla previgente disciplina. La giurisprudenza, poi, si era divisa sulla compatibilità o no della disciplina prevista dal c.p.c. per i procedimenti cautelari in generale con le disposizioni della L. n. 4 del 1929"*.

La Administración tributaria puede solicitar la instancia para la adopción de medidas cautelares al Juez Tributario solamente después haber notificado <sup>688</sup> el acto de liquidación de tributos o de sanciones administrativas o el acto que concluye las inspecciones.

La fallida notificación del acto de liquidación de tributos o de sanciones administrativas o del acto que concluye las inspecciones o la errónea notificación de los mismos debería conllevar la inadmisibilidad de la instancia. <sup>689</sup>

La instancia debe ser solicitada por la Administración Tributaria al Presidente del Tribunal Tributario de primera instancia (*Commissione tributaria provinciale*).

Sobre la base del primero y del segundo apartado del artículo 22, la instancia debe ser motivada y notificada. <sup>690</sup>

---

<sup>688</sup> In dottrina è stato osservato che “*se la ragione della subordinazione della richiesta alla notifica sta, come sembra, nella necessità che il presupposto sia costituito da un atto giuridicamente esistente per il destinatario della misura, l’averne accumulato, per questo aspetto, il processo verbale agli altri atti, da un canto, sembra da riferire alle (marginali) ipotesi nelle quali l’ufficio intende procedere sulla base di un processo verbale nei confronti di un soggetto cui il processo verbale è estraneo, dall’altra, appare frutto di un’eccessiva semplificazione*”, S. M. MESSINA, *Commento all’art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 654.

<sup>689</sup> Para la CTP Bari, sentenza n. 72 del 18 maggio 2006 in *Banca Dati Ipsoa*, “è sufficiente osservare che il legislatore delegato ha adottato il termine *notifica* in senso generico, nel senso cioè che l’azione cautelare non possa essere esperita se gli atti sui quali essa è fondata non siano stati portati a formale conoscenza del contribuente nel loro testo integrale”.

<sup>690</sup> CTP Arezzo Sentenza del 22/06/2000 n. 139, massima in *CeRDEF*, pronunciandosi sul vizio di notifica di un’istanza, ha sostenuto che “*ai sensi dell’art. 145 CPC, la notifica alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, o a mani del legale rappresentante (o ad altra persona incaricata), con la conseguenza che la notifica alla persona fisica del legale rappresentante, senza indicarne tale qualità, e nel di lui domicilio, rende nulla la notifica ed inaccoglibile il provvedimento con essa richiesto*”; “*L’inosservanza delle forme di un atto del giudizio si avrebbe, invece, nel caso di mancata notifica dell’istanza (che è atto del processo per ottenere le misure di garanzia). È in relazione a tale evenienza, dunque, e attesa l’assenza di specifica previsione del legislatore tributario, che si pronuncerà la nullità (ex art. 156, secondo comma, c.p.c.) dell’istanza (e, quindi, l’improcedibilità). La costituzione in giudizio del trasgressore, in tal caso, sanerebbe il difetto (art. 156, terzo comma, c.p.c.)*”, S. M. MESSINA, *Commento all’art. 22 D.Lgs.*

El legislador tributario ha previsto expresamente que este acto de introducción del proceso tributario debe ser motivado, aunque esta obligación se pueda deducir por el artículo 3 de la Ley 7 agosto 1990, n. 241, relativamente a las providencias administrativas en general y por el artículo 7 de la Ley 27 julio 2000, n. 212 (el Estatuto de los contribuyentes) en materia tributaria.<sup>691</sup>

La instancia debe indicar el título sobre la base de que se prosigue, es decir, el acto de liquidación de tributos o de sanciones administrativas o el acto que concluye las inspecciones.

Además, debe indicar el importe del crédito, el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*.<sup>692</sup>

Para un sector de la jurisprudencia es necesaria también la identificación y la descripción de los bienes y derechos de someter al secuestro preventivo o a la hipoteca.<sup>693</sup>

---

18 dicembre 1997, n. 472, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 664.

<sup>691</sup> Relativamente a la motivación de los actos tributarios, cfr. G. BOLETTTO, *Riflessioni sull'invalidità per difetto di motivazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, p. 511; A. PODDIGHE, *La motivazione dell'avviso di accertamento e la delimitazione della materia del contendere*, 2010, p. 510; A. PODDIGHE, *Potere dell'ufficio e motivazione per relationem*, in *Il fisco*, 2001, p. 1691; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102; A. PODDIGHE, *Commento all'art. 111 e 113 della Costituzione*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 372.

<sup>692</sup> CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 321 del 9 ottobre 2012, in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com), in merito al *periculum in mora*, rigettando la richiesta di adozione di misure cautelari, ha sostenuto che “l'ufficio si è limitato ad affermare di ritenere che sussista fondato timore per l'Amministrazione finanziaria di perdere il proprio credito, omettendo di supportare con dati oggettivi tale affermazione, e, quindi, sottraendosi all'onere motivazionale generalizzato per ogni provvedimento, alla cui osservanza viene espressamente richiamato, anche, dall'Amministrazione centrale, con circolare 14 luglio 2000, n. 25”.

<sup>693</sup> La CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 226 del 2 luglio 2013 in *Banca Dati Ipsa*, ha rigettato la richiesta di adozione di misura cautelare – oltre che per non aver fornito la prova del *periculum* e del *fumus* – per il fatto che “l'agenzia delle entrate chiede il sequestro conservativo di mobili registrati, neppure identificati [...] questa commissione non può non rilevare come la richiesta in esame avanzata dall'ufficio sia connotata da un'assoluta genericità, che ne determina, conseguentemente, un

Para otro sector de la jurisprudencia, no es necesaria la identificación y la descripción de los bienes y derechos de someter estas medidas cautelares, porque podría ser injustamente limitativa para la Administración Tributaria cuando ésta descubre, posteriormente, que el transgresor tiene otros bienes y derechos.<sup>694</sup>

Este proceso puede ser ordinario o de urgencia<sup>695</sup>.

En el procedimiento ordinario, después de la notificación de la instancia, la misma debe ser depositada en la Secretaría del Tribunal Tributario.

El artículo 22 no dice nada sobre el término relativo al depósito de la instancia.

Para la doctrina la Administración Tributaria debe depositar la instancia en la Secretaría lo antes posible para permitir al Juez Tributario juzgarlo con la mayor antelación posible.<sup>696</sup>

---

*difetto di motivazione, non essendo stati indicati né i beni mobili registrati, oggetto di sequestro conservativo, né il valore degli stessi”.*

<sup>694</sup> CTP Milano, Sez. I, Sent. n. 41 del 23 aprile 2004, in *Banca Dati Ipsa*.

<sup>695</sup> Sobre el proceso tributario, cfr. F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 101 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, p. 1603; F. BATISTONI FERRARA, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, p. 1109; B. BELLE', *Sospensione del processo tributario e sentenze a futura memoria*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 1794; B. BELLE', *Questioni in tema di definizione delle liti fiscali pendenti: art. 16, legge n. 289/2002*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 449; A. PODDIGHE, *Avviso di accertamento: atto processuale o provvedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, p. 706; G. BOLETTTO, *Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria del processo tributario*, in *Giur. trib.*, 2001, p. 452; G. BOLETTTO, *La notifica dei ricorsi al Ministero anziché all'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 2003, p. 3450; G. FRANSONI, *La costituzione in giudizio*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, p. 419; G.A. MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1975, p. 525; F. PICCIAREDDA, *La pregiudiziale comunitaria nel processo tributario: alcuni spunti di riflessione*, in *Riv. Giur. Sarda*, 2008, p. 231; F. PICCIAREDDA, *Il sistema della giustizia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 513 ss.; F. RANDAZZO, *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2690; F. MOSCHETTI, *La disciplina del ricorso nel novellato processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 1055; M. VILLANI, *La costituzione delle parti nel nuovo processo tributario*, in *Corr. trib.*, 1996, p. 1487; L. TROMBELLA, *La produzione di documenti nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 921.

<sup>696</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 795 “A questo proposito si osserva che l'art. 22 non prevede

El apartado segundo del artículo 22 prevé que después de la notificación de la instancia<sup>697</sup>, el transgresor y los obligados en solido pueden, antes de que transcurran 20 días desde la notificación de la instancia, depositar defensas escritas y documentos de defensa.<sup>698</sup>

Sobre la base del apartado 3, del artículo 22, transcurrido este término, el Presidente del Tribunal Tributario fija con decreto la audiencia<sup>699</sup> y las partes deben ser advertidas diez días antes<sup>700</sup>.

---

*alcun termine per il deposito; è ragionevole ritenere, tuttavia, che sia interesse dell'Ufficio depositare l'istanza con la maggiore sollecitudine possibile, così da consentire ai giudici di formare al più presto il fascicolo e di pronunciarsi sulla domanda".*

<sup>697</sup> CTP Cosenza, Sez. I, Sent. n. 431 del 5 novembre 2007, in *Fisco on line*, 2007. I giudici hanno inoltre sostenuto che *"i soggetti destinatari della notifica, entro venti giorni dalla stessa, possono depositare memorie e documenti difensivi (art. 22, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997) ed il Presidente della Commissione può fissare la trattazione del ricorso solo dopo la scadenza di detto termine. Da ciò si evince chiaramente che la notificazione, che costituisce il dies a quo del termine dei venti giorni, deve risultare dall'istanza depositata; in caso contrario il Presidente della Commissione, non conoscendo la data della notifica dell'istanza, non potrebbe fissare la udienza di trattazione (oppure dovrebbe richiedere il deposito delle ricevute di notifica dell'istanza alle controparti, con notevole aggravio e allungamento di un processo che, per le caratteristiche e le funzioni, deve avere un celere svolgimento)"*.

<sup>698</sup> CTP Bari, Sent. n. 169 del 21 ottobre 2005, in *CeRDEF*, *"I termini processuali sono fissati dai commi 2 e 3 del citato art. 22. In particolare, il comma 2 prescrive che le parti interessate possono, entro venti giorni dalla notifica dell'istanza, depositare memorie e documenti difensivi". Dovendosi ritenere - sulla base della produzione documentale esibita dalla società ricorrente (a seguito specifica contestazione del difensore della resistente M. Ltd., che sul punto poteva comunque interloquire in considerazione della natura della questione) - la notifica perfezionata il 21 luglio 2005 (data del ricevimento, quindi applicandosi la regola della ricezione per l'esercizio dei diritti del notificatario, essendo stato dal notificante utilizzato il servizio postale), la costituzione doveva avvenire entro venti giorni da tale data, per cui tardiva è la costituzione avvenuta solo all'odierna udienza di trattazione. A nulla vale il rilievo che si verte in materia cautelare, dal momento che - come si è innanzi precisato - è stata seguita la procedura ordinaria di definizione del giudizio con sentenza. In definitiva, poiché i termini processuali si intendono prescritti a pena di decadenza, dalla relativa inosservanza consegue l'inammissibilità della costituzione in giudizio della resistente M. Ltd. Questa declaratoria comporta che non può tenersi conto del contenuto degli atti di costituzione e difesa"*.

<sup>699</sup> C. GLENDI, *Sequestro conservativo pro fisco*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 963, *"Contrariamente a quanto ritenuto dalla sentenza in commento, l'art. 22, comma 2, nel prevedere che il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza «per la prima Camera di consiglio utile», oltre ad indicare un preciso riferimento*



---

*temporale, prescrive anche che la trattazione debba generalmente avvenire in camera di consiglio, come del resto è detto esplicitamente per il caso previsto dal comma 4. Ovviamente, in camera di consiglio, debbono essere «sentite le parti», come precisato, tanto in quest'ultimo comma, quanto in quello precedente (ove, infatti, si dice che nel decreto di fissazione della trattazione per la prima Camera di consiglio dev'essere data «comunicazione alle parti» almeno dieci giorni prima e tale comunicazione non può essere che finalizzata all'audizione delle parti, per l'appunto in questa Camera di consiglio). Il rito camerale a contraddittorio garantito risulta del resto perfettamente confacente alla natura del processo in termini, che mantiene pur sempre natura cautelare e che non risulta in contraddizione con la, pur discutibile, forma del provvedimento finale, che l'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, ai commi 3 e 4, indica inequivocabilmente debba essere dato con sentenza, dalle commissioni tributarie (mentre, ex art. 22, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992 ed ex artt. 669 septies ed octies, c.p.c. i provvedimenti fiscali del giudice ordinario cautelare in materia hanno forma di ordinanza reclamabile)”. Cass., Sez. V, n. 7342 del 19 marzo 2008, in Banca Dati Ipsos. I Giudici affermano anche che “il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, prescriva espressamente la previa audizione delle parti solo in relazione alla decisione del collegio in esito a reclamo avverso il Decreto Presidenziale emesso inaudita altera parte, non sembra dubitabile che tale audizione debba aver luogo (pur in assenza di preventiva richiesta delle parti di trattazione in pubblica udienza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 33), anche nell'ipotesi, ordinaria, in cui l'istanza cautelare venga direttamente sottoposta alla cognizione del collegio”; “al riguardo, e restando nell'ambito della previsione del medesimo citato art. 22, va osservato come del tutto priva di giustificazione razionale si rivelerebbe riservare un diverso trattamento procedimentale, con esclusivo riferimento all'interlocuzione delle parti in Camera di consiglio, ai fini dell'adozione di decisioni tese entrambe a definire il medesimo procedimento (quello cautelare di prima istanza dinanzi alla commissione provinciale), ancorché, nell'un caso, qualificato dalla presenza di un subprocedimento di competenza presidenziale finalizzato all'adozione di provvedimento interinale inaudita altera parte. Deve, d'altro canto, considerarsi che il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, non può che essere letto in stretta correlazione con la previsione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, che contempla (cfr. la rubrica del capo 2<sup>a</sup>) la disciplina generale del procedimento cautelare tributario e che statuisce che il collegio decide, “sentite le parti in Camera di consiglio” (senza che, all'uopo, sia necessaria la richiesta di trattazione D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 33, prevista soltanto per l'ordinario giudizio a cognizione piena)”. LA CTP Emilia-Romagna Bologna Sez. XV, Sent., 10-10-1998, n. 1238, in Banca dati Ipsos, ha applicato in via analogica l'art. 47 del d.lgs. 472/97, “l'udienza odierna si è svolta nelle forme della pubblica udienza, pur in mancanza di espressa istanza delle parti, anteriore alla udienza stessa. La forma della pubblica udienza si è, peraltro, adottata con l'accordo delle parti, prestato oggi verbalmente, su tale tipo di udienza, udienza maggiormente garantistica per le loro ragioni. Anche sulle ragioni della adozione della udienza pubblica, per il procedimento di cui all'articolo 22 cit., occorre svolgere breve motivazione. Pur in mancanza di una espressa disposizione della norma, deve ritenersi che il procedimento in questione debba sempre svolgersi in pubblica udienza o comunque sentite le parti; non osta, ovviamente, la dizione di cui all'articolo 22, comma 3, in base alla quale il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile. La norma non intende indicare che la trattazione*

Si las partes no son advertidas, la resolución debería ser declarada nula.<sup>701</sup>

Al procedimento que se concluye con sentencia, deben aplicarse las reglas contenidas en el Título II del Decreto Legislativo n. 546/1992.<sup>702</sup>

---

*deve avvenire in camera di consiglio, come sarebbe se la norma avesse detto che il presidente fissa la data per la trattazione in camera di consiglio. Vi sono, invece, indici normativi per i quali si deve ritenere che le parti debbano essere sentite; poco importa, allora, se si tratta di camera di consiglio, sentite le parti (come prevede l'articolo 47, D.P.T.), ovvero di pubblica udienza".*

<sup>700</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 274; S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 696, "il terzo comma prevede che sia data comunicazione alle parti. E sembra che tali debbano considerarsi soltanto quelle costituite. È da chiedersi se gli interessati (non costituiti), che siano comunque venuti a sapere della data fissata per la discussione, possano costituirsi direttamente in udienza. Seguendo la falsariga del suesposto indirizzo giurisprudenziale, che tende a favorire il contraddittorio nei procedimenti in questione, si deve finire con l'ammettere la possibilità delle parti interessate di costituirsi anche in udienza". A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657, "Il significato di tale preavviso non è chiaro: qualora esso sia inteso come atto di informazione dell'udienza in camera di consiglio, il suo rilievo verrebbe ad essere insignificante, poiché le parti ricevono, comunque, successivamente alla decisione, l'informazione sull'esito della controversia. Questo primo significato parrebbe, quindi, non sostenibile in via logica. D'altra parte, se si intende il preavviso in funzione dei diritti della difesa, non si capisce perché la norma non consenta alle parti la presenza in camera di consiglio. Né questo silenzio potrebbe intendersi in senso omissivo, poiché, nello stesso articolo 22 detta presenza è espressamente prevista laddove la Commissione debba decidere in sede di reclamo".

<sup>701</sup> G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 289, "il Presidente fissa la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile e dispone che sia dato avviso alla parte almeno dieci giorni prima. La misura viene pronunciata con sentenza dalla Commissione tributaria provinciale, che provvede dopo aver sentito le parti in camera di consiglio. Le parti possono anche non comparire. L'importante è che sia stato dato l'avviso. Il provvedimento, sulla base dei principi generali, è nullo se manca l'avviso o se non sono rispettati i dieci giorni per la comparizione".

<sup>702</sup> D. CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it), "fondamentale, è enunciare in dispositivo i dati catastali identificativi – senza errori – degli immobili da gravare di ipoteca, perché è proprio sulla base del dispositivo che il conservatore accetta l'iscrizione e la trascrizione. Un errore o la genericità del dispositivo [accoglie il ricorso] vanifica in radice la cautela, a causa dell'inevitabile rifiuto d'iscrizione: occorre rammentare che il conservatore opera sulla base della sua personale responsabilità, ex artt. 2673 e 2674 c.c.".

Después de la audiencia, los Jueces deciden también sobre los gastos procesales.<sup>703</sup>

En el procedimiento cautelar de urgencia, después de la notificación de la instancia, el Presidente del Tribunal, en lugar de fijar con providencia (*decreto presidenziale*) la fecha de la audiencia, si hay excepcional urgencia o peligro en el retraso, puede directamente decidir sobre la adopción de la medidas cautelares con providencia motivada<sup>704</sup>.

---

<sup>703</sup> Sobre este tema, cfr. B. BELLE', *Le spese del giudizio*, in *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauero, 1999, p. 299; F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 76; C. CONSOLO, *Le spese del processo e la Costituzione (il principio del victus victori e la sua assenza dal processo tributario di nuovo davanti alla Consulta)*, in *Giur. it.*, 1990, p. 1353. Cfr. CTP Salerno, Sez. XIX, Sent. n. 31 del 19 giugno 1999, in *Banca Dati Ipsa*; CTR Puglia, Sez. 8, sentenza del 29 giugno 2012, n. 56, in *CeRDEF* e la CTR Toscana, Sez. I, sentenza 19 gennaio 2012, n. 8, in *CeRDEF* con riferimento alla complessità della materia trattata; CTR Basilicata, Sez. II, Sent. n. 289 del 9 dicembre 2013 in *Banca Dati Ipsa*, sulla base della “particolarità del caso e del parziale accoglimento” dell'appello proposto dal contribuente ha disposto la compensazione delle spese. Anche la CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 226 del 2 luglio 2013 in *Banca Dati Ipsa*, sulla base della “peculiarità della controversia” ha ritenuto “equo dichiarare compensate tra le parti le spese di lite”; CTP Bologna, Sez. XV, Sent. n. 1238 del 10 ottobre 1998, in *Banca Dati Ipsa*, “La circostanza che l'U. non abbia prodotto alcun documento a supporto della propria istanza, così costringendo la Commissione ad un'opera di integrazione probatoria; il leale comportamento del contribuente, sostanzialmente ammissivo del proprio debito (almeno con riferimento all'IRPEF); la novità del rito cautelare introdotto con l'articolo 22 cit.; trattasi di elementi, tutti, che impongono integrale compensazione delle spese”. Sulla base della novità del processo cautelare si veda la CTP Bari, Sent. n. 169 del 21 ottobre 2005, in *CeRDEF*; CTP Foggia, Sez. I, Sent. n. 19 del 19 febbraio 2009, in *CeRDEF*; CTP Treviso, n. 5 del 19 febbraio 2013, in [www.studiomoschetti.com](http://www.studiomoschetti.com).

<sup>704</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 707. “Nel senso dell'assimilabilità del decreto presidenziale alla sentenza sta il rilievo che anche il decreto può definire il procedimento per la concessione delle misure ex art. 22. E senza dubbio anche in questa ipotesi, così come avviene nel caso di decisione con sentenza, il giudice non deve necessariamente proseguire nella fase a cognizione piena, pena la perdita di efficacia del provvedimento di garanzia. Il decreto, a meno che contro di esso non sia opposto reclamo, chiude il procedimento sulla concessione delle misure di garanzia e non c'è nessuna strumentalità con altro giudizio. Appare evidente, infatti, che anche nell'ipotesi di decisione sull'ipoteca e/o sul sequestro assunto con decreto, la persistenza delle misure non è legata né all'introduzione di un giudizio in contraddittorio con l'altra parte sulla spettanza delle garanzie, né all'inizio del procedimento di cognizione sulla pretesa sanzionatoria”. L'Autore, evidenzia a pag.

Para la doctrina<sup>705</sup> y para la doctrina de la Administración Tributaria<sup>706</sup> existe excepcional urgencia o peligro en el retraso, por ejemplo, cuando el transgresor está vendiendo sus bienes o está desplazando su dinero a cuentas bancarias en paraísos fiscales.

En este procedimiento de urgencia el Presidente del Tribunal decide con providencia motivada sin fijar una audiencia con el transgresor.

Por tanto, el Juez Tributario decide *inaudita altera parte*, violando el principio contradictorio.

Contra esta providencia motivada, sin embargo, la parte puede proponer un *reclamo* (un recurso) antes de 30 días.

Después la solicitud del *reclamo*, el Tribunal fija la audiencia y el Consejo del Tribunal decide con sentencia.<sup>707</sup>

#### **2.1.4.6. Los medios de impugnación y la cosa juzgada.**

La norma no dice si la sentencia que concluye el proceso cautelar pueda ser impugnada.<sup>708</sup>

---

700 che "è da rilevare come sia peculiare che questo procedimento possa chiudersi allo stesso modo (in maniera indifferente) con sentenza o con decreto. Può così sorgere ragionevolmente il dubbio che la sentenza e decreto abbiano eguale natura ed effetti".

<sup>705</sup> G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie* (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 290.

<sup>706</sup> Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 23.

<sup>707</sup> M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 435, "un'anomalia si rinviene in ciò, che il decreto presidenziale non deve essere riesaminato ex officio in sede collegiale e in contraddittorio delle parti - come solitamente accade per i decreti resi in via di urgenza (anche nel processo tributario: vd. art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, in tema di sospensione dell'atto impugnato) - bensì contro il provvedimento è dato reclamo e solo in questo caso il collegio provvede con sentenza. Pertanto, in caso di mancata impugnativa, il procedimento si conclude con decreto, a somiglianza di quanto si verifica per i provvedimenti presidenziali di inammissibilità del ricorso o di estinzione del giudizio resi nel processo tributario in sede di esame preliminare del ricorso ex artt. 27 e seguenti; e non è dubbio - nonostante le perplessità manifestate al riguardo in dottrina - che la definitività del decreto ne impedisca l'impugnativa mediante appello".

Para el Tribunal Supremo<sup>709</sup> la sentencia que concluye el proceso cautelar puede ser impugnada con apelo y después con recurso de casación.

Siempre para el Tribunal Supremo esta sentencia no puede hacerse firme<sup>710</sup>, porque pierde eficacia después de que el Juez Tributario del proceso principal decida mediante sentencia.

Para un sector de la jurisprudencia, la sentencia que concluye este proceso no puede ser impugnada porque tiene las mismas características de las ordenanzas no impugnables.<sup>711</sup>

---

<sup>708</sup> Sobre esta cuestión, cfr. F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 179 e ss.; B. BELLE', *La costituzione volontaria del litisconsorte pretermesso in appello evita la nullità del procedimento*, in *Giur. Trib.*, 2003, p. 66; A. PODDIGHE, *I rapporti tra le Sezioni unite e la sezione tributaria e la funzione nomofilattica della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 9; A. PODDIGHE, *Inammissibilità del ricorso per Cassazione e processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, p. 891; G. BOLETTTO, *Brevi note sulla inscindibilità in grado di appello delle cause vertenti contro i coobbligati solidali*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 1622; F. RANDAZZO, *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi (in Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente)*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 57; F. PISTOLESI, *Le impugnazioni in generale*, in *Il processo tributario G.S.D.T.*, a cura di F. Tesauero, Torino, 1999, p. 639; F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002; R. SCHIAVOLIN, *Sull'effetto devolutivo dell'appello nel processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1988, p. 1988.

<sup>709</sup> Cass., Sez. V, n. 24527 del 26 novembre 2007 in *Banca Dati Ipsoa*; conforme, Cass., Sez. V, n. 7342 del 19 marzo 2008 in *Banca Dati Ipsoa*.

<sup>710</sup> Relativamente a la cosa juzgada en materia tributaria, cfr. G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, 2001; F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 203 e 204; F. BATISTONI FERRARA, *Jus superveniens, giudicato e oggetto del processo*, in *Giur. Trib.*, 2000, p. 674; B. BELLE', *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1994, p. 288; B. BELLE', *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 219; B. BELLE', *Cause inscindibili e cosa giudicata formale*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2003, p. 66; B. BELLE', *La dichiarazione integrativa travalica il giudicato*, in *Il fisco*, 1997, p. 7163; F. PICCIAREDDA, *Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art. 1306, comma 2 c.c., in tema di solidarietà tributaria, nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio*, 2011, p. 2426; P. RUSSO – G. FRANSONI, *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 858; P. RUSSO, *Ancora sul giudicato e sulla sua ultrattività*, in *Il fisco*, 2003, p. 5537; L. TROMBELLA, *Il giudicato tributario e le imposte periodiche*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, p. 1101.

<sup>711</sup> CTR di Venezia Mestre, sez. XVIII, 16 ottobre 2008 – 6 novembre 2008, n. 25/18; con nota di F. BATISTONI FERRARA, *Il giudice e la legge: a proposito di*

Para la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria, estas sentencias son impugnables.<sup>712</sup>

Para otra doctrina, no son impugnables.<sup>713</sup>

---

*asserita non impugnabilità della sentenza emessa in sede di reclamo contro il decreto di sequestro conservativo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 507.

<sup>712</sup> S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 709, “secondo l'art. 339, primo comma, cpc, possono essere impugnate con l'appello tutte le sentenze pronunciate in primo grado, purché l'appello non sia escluso dalla legge o dall'accordo delle parti. Sembra quindi possibile ipotizzare, in assenza di espressa esclusione e avendo riconosciuto contenuto decisorio alla sentenza ex art. 22, la sua impugnazione davanti alla commissione regionale”.

Para A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 1657, “La sentenza della Commissione che decide sulla richiesta dei provvedimenti cautelari è, infatti, assoggettabile ad impugnazione nei gradi superiori, secondo l'iter normale del processo tributario. Dubbi si pongono, invece, relativamente a quella emessa in sede di reclamo, tenuto conto che, la procedura civile limita l'impugnabilità della pronuncia collegiale, non consentendo il ricorso per cassazione. Tale interpretazione però, in ragione della ingiustificata disparità che verrebbe a produrre rispetto alla fattispecie precedente, non parrebbe sostenibile. è, quindi, da ritenere che anche quest'ultima pronuncia possa essere assoggettata ad impugnazione in modo pieno”.

CTR di Venezia Mestre, sez. XVIII, 16 ottobre 2008 – 6 novembre 2008, n. 25/18; con nota di F. BATISTONI FERRARA, *Il giudice e la legge: a proposito di asserita non impugnabilità della sentenza emessa in sede di reclamo contro il decreto di sequestro conservativo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 507, “non mi pare che siffatta impostazione possa essere condivisa. Qualificando espressamente come sentenze i provvedimenti emanati ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 22, il legislatore, come ha rilevato il Supremo Collegio nei due arresti richiamati, ha univocamente manifestato l'intendimento di assoggettarli agli ordinari mezzi d'impugnazione previsti, appunto, per le sentenze e non pare davvero che all'interprete e, in particolare, al giudice, quand'anche reputi irrazionale il comportamento del mitico personaggio, competa il potere di raddrizzargli le gambe, sostituendo la propria convinzione a quella manifesta nella norma. Il giudice può interpretare la legge, ma non sostituire la sua volontà a quella da essa risultante e, se si vuol fare un facile esercizio di interpretazione richiamandosi ai criteri dettati nell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, premesse al codice civile, mi pare evidente come non sia possibile, nel caso, discostarsi dall'interpretazione letterale dell'art. 22, commi 3 e 4, visto che il significato delle parole usate (la qualificazione di sentenza) manifesta con chiarezza l'intenzione del legislatore di assoggettare i provvedimenti emanati in base ai più volte richiamati commi 3 e 4 al regime proprio alla sentenza anche per quanto concerne i mezzi di impugnazione”. Secondo G. FALCONE, *Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio*, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie (a cura di Tabet G.), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 289, “le sentenze sono soggette ad appello”.

Para la doctrina de la Administración Tributaria son impugnables.<sup>714</sup>

#### **2.1.4.7. La suspensión de los efectos de las medidas cautelares.**

El sexto apartado del artículo 22 prevé que el transgresor y los obligados solidarios pueden dar una garantía<sup>715</sup> mediante caución o fianza bancaria<sup>716</sup> para evitar la adopción de las medidas cautelares.

Si el transgresor y los obligados solidarios dan una garantía, el juez puede decidir no adoptar o adoptar parcialmente las medidas cautelares.<sup>717</sup>

---

<sup>713</sup> S. MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo*, in *Il fisco*, 1999, p. 11649, "In assenza di una qualsiasi previsione legislativa in merito, la sentenza di primo grado non sembra poter essere oggetto di appello avanti la Commissione tributaria regionale, trovando applicazione l'art. 669-terdecies del codice di procedura civile, in quanto il procedimento ha natura autonoma alla stessa stregua dell'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546". Mi pare che non ritenga ammissibile l'impugnazione anche D. LEONE, *Riflessioni sulla natura della decisione emessa dalla commissione tributaria nel procedimento di richiesta di misure cautelari*, in *Il fisco*, 2001, p. 4042. L'Autore ritiene che "la sentenza emessa dalla Commissione tributaria è inidonea a costituire un "giudicato", sia pure "cautelare", con la conseguenza che alla medesima non può riconoscersi il carattere decisorio, tipico di tale provvedimento [...] di difficile configurazione giuridica è, infatti, una sentenza priva dei requisiti propri di un provvedimento a contenuto decisorio atto a produrre, con autorità di giudicato, effetti di diritto sostanziale. Il provvedimento assume veste giuridica di sentenza ma, in realtà, sembrerebbe avere natura di ordinanza, in linea con la disciplina processuale civile in tema di procedimento cautelare".

<sup>714</sup> Para la Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 23, "l'Ufficio che intende censurare la pronuncia di rigetto sulla richiesta di misure cautelari può proporre la relativa impugnazione dinanzi al giudice di grado superiore". Secondo la Circolare n. 1 del 18 febbraio 1999 della Direzione Regionale delle Entrate per il Piemonte "allo stato, di poter confermare, seppure indicativamente [...] che la sentenza della Commissione tributaria provinciale dovrebbe essere reclamabile dinanzi alla Commissione tributaria regionale analogamente a quanto disposto nel procedimento cautelare nel processo civile ad opera dell'art. 669-terdecies del codice di procedura civile".

<sup>715</sup> Cfr. G. RACUGNO, *Il rilascio di garanzie fideiussorie da parte degli intermediari finanziari non bancari*, in *Giur. comm.*, 2004, p. 373.

<sup>716</sup> D. CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it), questa "garanzia deve essere idonea, cioè prestata da soggetto solvibile e di ammontare congruo, in relazione alla misura della sanzione ed alle spese di lite, e può essere prestata sia a mezzo di cauzione, quindi deposito nummario, bancario o postale, vincolato alla disposizione del giudice ed alla richiesta dell'ente sanzionante, sia a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa, vincolata al passaggio in giudicato della sentenza (e non a termine)".

La posibilidad de conceder la suspensión de las medidas cautelares, es un poder discrecional del juez.<sup>718</sup>

#### **2.1.4.8. La pérdida de eficacia de las medidas cautelares.**

El apartado 7 del artículo 22 prevé los dos eventos que conllevan la pérdida de eficacia de las medidas cautelares.

La primera causa se verifica cuando, después de la notificación del acto que concluye las inspecciones, no se notifica un acto de liquidación de sanciones antes de 120 días.<sup>719</sup>

---

<sup>717</sup> G. BOLETTTO, Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 791, *“La sentenza costituisce titolo per dare esecuzione alle misure cautelari. Il contribuente può, tuttavia, evitare l'esecuzione dei provvedimenti cautelari prestando, nel corso del giudizio, un'idonea garanzia, e cioè una fideiussione bancaria o assicurativa o una cauzione (cfr. art. 22, 6° co.). Dato che la garanzia è offerta nel corso del giudizio, la valutazione di tale opportunità spetta al giudice che, acquisito il parere dell'ufficio, accoglierà in toto o solo in parte la garanzia offerta, adottando contestualmente, nel secondo caso, la misura cautelare per la parte residua”*.

<sup>718</sup> F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 153. Gli Autori affermano anche che *“la legge ha previsto che la garanzia deve essere idonea ed essere prestata nei modi e nei termini indicati nel provvedimento. Rientra nel concetto di idoneità la misura stessa della garanzia, il cui perimetro può non coincidere esattamente con l'ambito della sospensione”*

<sup>719</sup> Cass., Sez. V, n. 8665, 15 aprile 2011, in *Banca Dati Ipsoa*. Ad avviso dei Supremi giudici *“il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 22, comma 7, dispone che l'Amministrazione notifichi gli atti di contestazione o irrogazione entro un termine di 120 giorni che decorre non dalla data del processo verbale di constatazione, ma dall'adozione del provvedimento cautelare [...] la ratio legis della disposizione in commento è evidentemente individuabile nella inopportunità che il vincolo dell'ipoteca o del sequestro sui beni di un contribuente permanga più di 120 giorni senza che costui riceva un atto contestazione o irrogazione che lo investa formalmente di ciò di cui viene chiamato a rispondere e contro il quale possa reagire con una impugnativa giudiziale. Nessuna riconoscibile ratio legis potrebbe invece individuarsi in una disposizione che limitasse il diritto di azione cautelare dell'Amministrazione finanziaria entro un termine decorrente dalla data di processo verbale di constatazione. Una simile disposizione limiterebbe il tempo a disposizione dell'Ufficio per compiere le verifiche e gli approfondimenti che esso ritenga necessari prima di avanzare un'istanza cautelare, senza che a tale limitazione del diritto di azione dell'Ufficio faccia riscontro alcuna esigenza di tutela dei diritti del contribuente, il quale, fino all'eventuale adozione di un*



La segunda causa que determina la pérdida de eficacia de las medidas cautelares se verifica cuando el Juez Tributario se pronuncia con la resolución principal que acoge el recurso del sujeto pasivo.<sup>720</sup>

Aunque la norma no dice nada, creo que la pérdida de eficacia se verifica también cuando el sujeto pasivo paga su deuda después de la adopción de las medidas cautelares o cuando el proceso principal se extingue por condonación.<sup>721</sup>

En relación a este argumento, hay otra cuestión.

Si la Administración Tributaria obtiene la autorización judicial para adoptar las medidas cautelares pero no adopta estas medidas en el término de 120 días, se debe verificar si la Administración Tributaria pueda solicitarlas otra vez mediante otra instancia.

Para la jurisprudencia, no es posible.<sup>722</sup>

---

*provvedimento cautelare, resta nella piena disponibilità dei propri beni*"; CTR Puglia, sentenza n. 209 del 18 maggio 2010, in *Banca dati Ipsoa*.

<sup>720</sup> G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 117, "la perdita di efficacia del provvedimento si verifica dunque a prescindere dal passaggio in giudicato della sentenza: e ciò appare logico ove si consideri che l'organo giurisdizionale procedente ha fatto, nel giudizio di merito, una deliberazione certamente più compiuta e penetrante sulla sussistenza della pretesa creditoria di quanto non fosse stato fatto nel procedimento cautelare, per sua natura sommaria". In giurisprudenza, si veda la CTR Genova, Sez. IV, 1 marzo 2012, n. 47, massima in *Banca Dati Ipsoa*. Nella massima si legge che "Nel caso di specie, l'ente impositore formava un avviso di liquidazione per registro, ipotecaria e catastale, e, sulla base di tale atto, ricorreva in Ctp al fine di vedere riconosciuta l'iscrizione ipotecaria sui beni del debitore, che veniva confermato nel luglio 2009. Nel febbraio 2011 la Ctr annullava l'avviso di liquidazione. Il venir meno dell'avviso di liquidazione travolgeva anche l'iscrizione ipotecaria, che veniva annullata in appello"; Trib. Venezia, 13 luglio 1999, in *Il fisco*, 2000, p. 11139.

<sup>721</sup> Sobre esta cuestión, cfr. F. PICCIAREDDA, *Condono (Diritto tributario)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1988, VIII; F. PICCIAREDDA, *Corte Costituzionale e condono tributario*, in *Studi economico giuridici Un. Cagliari*, Vol. III, 1987-1988, Napoli, 1988, p. 513 ss.; F. PICCIAREDDA, *Condono tributario e riporto delle perdite di esercizi precedenti*, in *Rass. Trib.*, 1985, II, 245 ss.; F. PICCIAREDDA, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Rivista diritto finanziario*, 1983, I, 137, ss.

<sup>722</sup> CTP Lecce, Sez. II, Sent. n. 210 del 4 giugno 2013 in *Banca Dati Ipsoa*, "opinare diversamente significherebbe consentire, in caso di pronunzia di rigetto o di inesecuzione, per inerzia dell'avente diritto come è nel caso in esame, della misura cautelare concessa, la possibilità della riproposizione, senza limiti, della richiesta di

Por contra, un sector de la doctrina cree que sí es posible.<sup>723</sup>

#### **2.1.4.9. Las relaciones con otros procesos y procedimientos.**

Como ya hemos dicho, este proceso es autónomo<sup>724</sup> del proceso principal.

Esta autonomía, en realidad, no es absoluta, porque este procedimiento puede sufrir influencias de otros procedimientos.

El artículo 22 indica en el apartado 7 la pérdida de eficacia de las medidas cautelares cuando el Juez Tributario del proceso principal se pronuncia a favor del sujeto pasivo.

Podemos individualizar otros procedimientos que influyen el proceso cautelar.

En primer lugar, en el proceso principal el sujeto pasivo puede solicitar la suspensión de los efectos ejecutivos del acto impugnado.

Si el juez del proceso principal acoge la suspensión de los efectos ejecutivos del acto impugnado, se debe verificar si el Juez Tributario del proceso cautelar puede autorizar la adaptación de la hipoteca y del secuestro conservativo.

Para la jurisprudencia, no es posible.<sup>725</sup>

Por último, sobre la base del apartado 7 del artículo 27 del Decreto Ley n. 185 del 2008, estas medidas cautelares se convierten automáticamente en

---

*misure cautelari: il che è senz'altro in contrasto con il principio della preclusione in ordine alla azionabilità della stessa pretesa riconosciuta con il giudicato già formatosi (e nel caso in esame è incontestato che la sentenza cui la convenuta ha fatto riferimento è passata in cosa giudicata)".*

<sup>723</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 275, "l'ente impositore è sempre legittimato a riproporla ove ritenga che si siano modificate le condizioni di fatto che hanno determinato il rigetto".

<sup>724</sup> Sobre este aspecto, cfr. G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998, p. 116; S. M. MESSINA, *Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, p. 705.

<sup>725</sup> CTP Novara, Sez. I, n. 26 del 23 marzo 2009, in *CeRDEF*.

las medidas cautelares adoptables en el procedimiento de recaudación<sup>726</sup> cuando hay un título ejecutivo, después de que el sujeto pasivo pierda el proceso principal.<sup>727</sup>

## **2.2 Las medidas cautelares adoptables por el sujeto encargado de la recaudación de los tributos cuando la Administración Tributaria tiene un título ejecutivo.**

### **2.2.1. La hipoteca recaudatoria y el secuestro de los bienes muebles registrados.**

Estas medidas cautelares se pueden adoptar cuando la Administración Tributaria tiene un título ejecutivo.

Ya que el crédito es cierto, líquido y exigible, el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios puede adoptar medidas cautelares en autotutela ejecutiva, sin una autorización judicial.

El sujeto pasivo de estas medidas podrá sucesivamente impugnar los actos que disponen la adopción de estas medidas cautelares.

---

<sup>726</sup> Sobre esta cuestión, cfr. G. BOLETTTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2010; B. BELLE', *Esecuzione in base al ruolo e tutela giurisdizionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, p. 153; G. BOLETTTO, *Iva e termini di iscrizione a ruolo*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 1255. In merito alla riscossione frazionata dei tributi in pendenza di giudizio, si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014, p. 205 e ss.; F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003; E. GRANELLI, *Effetti della pronuncia tributaria di primo grado sull'esecuzione esattoriale a titolo provvisorio*, in *Boll. Trib.*, 1984, p. 623.

<sup>727</sup> Circolare Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2010 n. 3, p. 28, "qualora a seguito della notifica del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi siano state concesse misure cautelari per tutti gli importi richiesti con l'atto, le garanzie cautelari, limitatamente alle somme per le quali è stata disposta l'iscrizione a ruolo, conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo; per la parte non iscritta a ruolo, invece, le stesse permangono a favore dell'Ufficio che ha emesso il provvedimento di accertamento che ne costituisce il presupposto. In definitiva, se gli importi garantiti dalla misura cautelare sono superiori a quelli iscritti a ruolo, l'iscrizione di ipoteca o il sequestro conservativo mantengono efficacia a favore dell'Agenzia solo per la parte non iscritta a ruolo".

Las medidas cautelares que el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios utiliza más frecuentemente son la hipoteca y el secuestro de los bienes inmuebles registrados.<sup>728</sup>

La naturaleza jurídica de estos dos institutos jurídicos, para casi toda la doctrina<sup>729</sup> y para la doctrina de la Administración Tributaria<sup>730</sup>, es

---

<sup>728</sup> En doctrina, cfr. G. PUOTI – B. CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria. Gli atti e le azioni tipiche della riscossione coattiva tributaria*, Padova, 2007; S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Giappichelli, Torino, 2013; M. G. BRUZZONE, *I vizi della notifica dei "fermi di veicoli" e delle "iscrizioni ipotecarie"*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3717; A. URICCHIO, *Il fermo di beni mobili registrati: limiti e condizioni di utilizzabilità nell'ambito delle procedure di riscossione coattiva*, in *TributiImpresa*, 2004, p. 291 e ss.; A. GUIDARA, *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1499; S. CANNIZZARO, *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 582 e ss.; G. PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 2073 e ss.; G. FALCONE, *Il fermo amministrativo dei veicoli deve essere modificato*, in *Il fisco*, 2004, p. 7251; M. BASILAVECCHIA – R. LUPI, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 175 e ss.; S. LA ROSA – P. PALOMBINI – R. LUPI, *L'automatismo eccessivo dell'iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*, in *Dial. trib.*, 2004, p. 515; S. PALMOSI, *Profili attuali sulla natura e giurisdizione del fermo ex art. 86, D..P.R. 29 settembre 1973 n. 602*, in *Rass. trib.*, 2005, I, p. 523 e ss.; R. LUPI, *Microipoteca esattoriale e apprezzabile giurisprudenza pretoria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2010, p. 450.

<sup>729</sup> Cfr. C. GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 3234; B. CUCCHI, *La disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo*, Padova, 2002, p. 187; L. SPAGNOLETTI, *Le ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo dei beni mobili registrati in sede di riscossione di entrate mediante ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell'istituto)*, in *Giust. amm.*, 2003, p. 392; M. BEGHIN, *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione alle professioni economiche-giuridiche*, Cedam, 2013, p. 367, parlando specificatamente del fermo ex art. 86; A. CARINCI, *L'iscrizione di ipoteca oltre l'anno dalla notifica della cartella di pagamento tra conferme giurisprudenziali e (impliciti) spunti problematici*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 938; G. PORCARO – R. LUPI, *Le controversie sul fermo di autoveicoli alla ricerca di un giudice*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, p. 1441 e ss.; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2004, p. 3; F. FERRAU', *Problemi aperti in tema di fermo amministrativo*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 127; A. GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 1378; F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 627; F. RANDAZZO, *Avvisi bonari ed esercizio informale di funzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 460; M. G. BRUZZONE, *I vizi della notifica dei*

cautelar, porque impide que el contribuyente haga maniobras fraudulentas para dificultar o hacer imposible la ejecución de su patrimonio durante o antes de empezar la ejecución forzosa.

Otra doctrina, en cambio, cree que estos institutos jurídicos sean actos de la ejecución forzosa.<sup>731</sup>

Para la doctrina que cree que estas medidas sean cautelares, estos institutos jurídicos no pueden ser actos de ejecución forzosa porque, sobre la base del artículo 491 del Código de Enjuiciamiento Civil, este último procedimiento empieza con el embargo.

Por tanto, todos los actos que se aplican antes del embargo, como la hipoteca, no pueden ser calificados como actos de ejecución forzosa.<sup>732</sup>

El problema de individualizar la naturaleza jurídica conllevó otro problema: individualizar el juez competente para juzgar los conflictos que nacían sobre estas medidas.<sup>733</sup>

---

*fermi di veicoli e delle iscrizioni ipotecarie*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3717; L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia nell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 431 e ss.; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 202.

En jurisprudencia, Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXIV, 20-03-2012, n. 48; Commiss. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, 31-07-2013, n. 58.

<sup>730</sup> Cfr. Ris. Agenzia delle Entrate, 24 aprile 2002, n. 128; Circ. Agenzia delle Entrate, 1 ottobre 2003, n. 52; Circ. Inps, 4 luglio 2002, n. 129.

<sup>731</sup> G. BOLETTTO, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 532; M. CANTILLO, *Ipoteca scritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 15.

<sup>732</sup> F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 627.

<sup>733</sup> Sobre este aspecto, cfr. G. GIANNI, *Contributo sulla natura cautelare o esecutiva dell'iscrizione di ipoteca, del sequestro conservativo e del fermo amministrativo e sulla giurisdizione, per le relative controversie, del giudice tributario*, in *Il fisco*, 2003, p. 6119; V. FUSCONI – G. ANTICO, *D.l. n. 223/2006: fermo fiscale dei beni mobili registrati. Evoluzione giurisprudenziale e normativa*, in *Il fisco*, 2006, p. 5129; A. SCALA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1299; A. VOGLINO, *Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione di ipoteca a tutela della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1360; S. SARDELLA, *Considerazioni sull'individuazione del giudice competente a conoscere le questioni di legittimità del cosiddetto fermo amministrativo (ordinanza della Corte costituzionale 8 maggio 2007, n. 161)*, in *Il fisco*, 2007, p. 3530; M. CICALA, *La giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, 2005, p. 2047; F. SORRENTINO, *Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente*, in *Il fisco*, 2010, p. 525; M. VILLANI, *La nuova disciplina della riscossione delle imposte*, in

Antes de la reforma del proceso tributario del 2006, casi toda la doctrina creía que el Juez Tributario era el juez competente.<sup>734</sup>

Los que creían que era el Juez Tributario el juez competente, se basaban en la reforma del proceso tributario del 2001, que modificando el artículo 2 del Decreto Legislativo n. 546/1992 amplió la jurisdicción tributaria a todos los tributos.<sup>735</sup>

---

*Corr. trib.*, 1999, p. 3371; M. CANCEDDA – M. DENARO, *Il fermo dei beni mobili registrati, disposto in relazione a crediti tributari, tra oscillazioni giurisprudenziali, ritardi normativi ed esigenze di certezza del diritto: note a margine della decisione del Consiglio di Stato n. 4689 del 13 settembre 2005 e del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito nella legge n. 248/2005*, in *Il fisco*, 2005, p. 7346; C. GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermo fiscali di veicoli*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2375; V. FUSCONI, *Fermo auto: problematiche in tema di giurisdizione*, in *Il fisco*, 2004, p. 7599; G. BOLETTTO, *Il fermo di beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 539; P. PUCCIARIELLO, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Esec. forz.*, 2005, p. 1; P. FABBROCINI, *Il fermo dei veicoli e la tutela contro provvedimenti tributari non riguardanti la determinazione dell'imposta*, in *Dial. trib.*, 2004, p. 1602; E. DE MITA, *Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006, p. 1321; C. GLENDI, *Fermi di veicoli, iscrizioni ipotecarie e starnuti dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006, p. 1334; C. GLENDI, *"Fermi" ed "ipoteche" per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e translatio*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 986; S. M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo di beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 353; G. TABET, *La giurisdizione su provvedimento di fermo disposto a garanzia di un credito extratributario*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 1041; G. GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2083; I. CARACCIOLI, *Profili penali delle ganasce fiscali sulle auto*, in *Il fisco*, 2003, p. 5390; L. LOVECCHIO, *Luci ed ombre della disciplina della riscossione coattiva*, in *Il fisco*, 2014, p. 2569; P. RUSSO – G. FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati, commento a Cass. n. 15808 del 22 ottobre 2003*, in *Il fisco*, 2004, p. 1192; M. CANTILLO, *Ipoteca scritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007; U. PERUCCI, *Ganasce fiscali alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1784; F. RANDAZZO, *La perpetuatio iurisdictionis in caso di fermo amministrativo di auto*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 601; S. M. MESSINA, *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 474.

<sup>734</sup> Cfr. A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 3 e ss.; A. GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1387; M. BASILAVECCHIA – R. LUPI, *Fermo dei beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 176; C. GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi fiscali di veicoli*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2373.

<sup>735</sup> En jurisprudencia, Cons. Stato, 27 settembre 2004, n. 4356.

Los que pensaban que estos actos tenían naturaleza ejecutiva, debido a la ejecución forzosa, consideraban competente el Juez Civil, así como todos los actos de la ejecución forzosa sucesivos a la notificación de la *cartella di pagamento*.<sup>736</sup>

Otros, destacando el carácter de autotutela administrativa con el ejercicio de poderes autoritarios, creían que el Juez Administrativo era el juez que tenía la jurisdicción.<sup>737</sup>

Para resolver estos conflictos doctrinales, en el 2006 el legislador, modificando el artículo 19 del Decreto Legislativo n. 546/1992, añadió<sup>738</sup>

---

<sup>736</sup> En jurisprudencia, entre otras, Cass. SS.UU., 17 gennaio 2007, n. n. 875 e 876, in *Riv. Esec. Forzata*, 2007, p. 163; Cass. SS. UU., 31 gennaio 2006, n. 2053, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, p. 718; Cass. SS. UU., 23 giugno 2006, n. 14701, in *CED Cassazione*, 2006; Cons. Stato, sez. V, 13 settembre 2005, n. 4689, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, p. 1536.

<sup>737</sup> Cfr. M. DOMINICI, *Osservazioni a margine dell'art. 86 DPR n. 602/73: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale*, in *Giur. it.*, 2003, p. 915; G. PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) un tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 2092.

En jurisprudencia, Cons. Stato, sez. VI, 18 luglio 2006, n. 4581, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2006, p. 669; Cons. Stato, sez. VI, 13 aprile 2006, n. 2032, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, p. 1317 nota di C. GLENDI.

<sup>738</sup> Attuata dal D.L. 4 luglio 2006 n. 223. A. PODDIGHE, *Commento all'art. 102 della Costituzione*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente*, I, Cedam, 2011, p. 101, osserva che “mentre le Sezioni Unite della Suprema Corte avevano ricondotto il fermo dei beni mobili registrati ex art. 86, d.p.r. n. 602/73 tra gli atti dell'esecuzione forzata statuendo, di conseguenza, la competenza del giudice ordinario in merito alle relative controversie [Cass. n. 14701/2006, in *fisconline*], l'art. 35, co. 26 quinquies, d.l. n. 223/06 (convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248) ha aggiunto il provvedimento di fermo alla lista degli atti autonomamente impugnabili. La dottrina maggioritaria non considera il fermo dei beni mobili registrati (come anche l'iscrizione di ipoteca) un atto dell'esecuzione, ma una misura cautelare e, dunque, ritiene opportuna la novella legislativa”; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 50.

En jurisprudencia, para la Cass. civ. Sez. Unite Sent., 22-02-2010, n. 4077, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 895, le controversie in tema di iscrizione ipotecaria e dii fermo di beni mobili registrati, rientrano nella giurisdizione del giudice tributario soltanto nel caso in cui siano state effettuate a garanzia di un credito di natura tributaria. Per la Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXVI, 22-02-2010, n. 31, in *Fisco on line*, deve declinarsi la giurisdizione da parte del giudice tributario laddove i crediti abbiano ad oggetto sanzioni per violazione al codice della strada; per la Cass. civ. Sez. Unite, 19-01-2010, n. 679, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, p. 854, la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito

las letras e *bis*) y e *ter*), que introdujeron en el listado de los actos impugnables ante el Juez Tributario la hipoteca y el secuestro de los bienes muebles registrados.<sup>739</sup>

El sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios puede discrecionalmente decidir adoptar estas medidas cautelares.

También puede decidir, si el contribuyente tiene más bienes, y a cuales de estos bienes adoptar las medidas cautelares.<sup>740</sup>

En estas medidas la ley no dice expresamente que el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios, para adoptar estas medidas, deba verificar si se dan el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*.

---

azionato; Commiss. Trib. Prov., Parma Sez. I, 20-11-2009, n. 25, in *Fisco on line*; Trib. Roma Sez. II Sent., 29-10-2009; per la Cass. civ. Sez. Unite Ord., 26-10-2009, n. 22590, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, p. 312, la giurisdizione spetta al giudice tributario o al giudice ordinario a seconda della natura tributaria o meno dei crediti, ovvero a entrambi se il provvedimento di fermo si riferisce in parte a crediti tributari e in parte a crediti non tributari; Giudice di pace Palermo, 25-09-2009, in *Corriere del Merito*, 2009, p. 1197; Giudice di pace Palermo, 30-06-2009, in *Corriere del Merito*, 2009, p. 963; Trib. Roma Sez. lavoro, 07-01-2009; Giudice di pace Napoli, 28-11-2008, in *Giudice di pace*, 2009, p. 257; Cass. civ. Sez. Unite Ord., 05-06-2008, n. 14831, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2008, p. 859; CTP, Caserta, Sez. XVI, 11-02-2008, n. 11, in *Fisco on line*; CTP, Terni, Sez. II, 18-12-2007, n. 240, in *Il fisco*, 2008, p. 722.

<sup>739</sup> A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 50, “la dottrina maggioritaria considera il fermo dei beni mobili registrati (come anche l’iscrizione di ipoteca) un atto dell’esecuzione ma una misura cautelare e, dunque, ritiene legittima la novella legislativa”. Cfr. Cass., SS.UU., 11 maggio 2009, n. 10672 in *Corr. trib.*, 2009, p. 1811. Cass. civ. Sez. Unite, 05-05-2014, n. 9568, in *Quotidiano Giuridico Ipsa*, “L’opposizione avverso il fermo amministrativo di veicolo e del relativo preavviso ex art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, così come interpretato dall’art. 35, comma 25 - quinquies, D.L. n. 223 del 2006, convertito con L. n. 248 del 2006, resta, per principio generale, attribuito al giudice tributario, salvo il caso che l’ente impositore abbia formalmente riconosciuto il diritto alla sgravio, dovendo in tal caso, riconoscersi la giurisdizione del giudice ordinario, non riguardando, in tal caso, più la controversia una questione tributaria, bensì un mero indebito oggettivo di diritto comune”.

<sup>740</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII ed., Padova, Cedam, 2012, pag. 321, “Nella concreta disciplina voluta dal legislatore per queste due misure del fermo e della ipoteca rifulge il carattere eccessivo ossia sproporzionato delle stesse. E ciò che non è sproporzionato si rivela perciò ingiusto. Le due misure vengono adottate dal concessionario a suo libito, senza nessun previo controllo giurisdizionale. E mentre per l’ipoteca immobiliare da ultimo si è disposta una soglia per l’accesso a tale misura, come si è chiarito più sopra, per il fermo nessuna soglia di accesso è stata mai prevista dall’improvvido legislatore. I risultati che ne sono scaturiti appaiono aberranti”.



Para algunos, en doctrina, el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios debe verificar que se dan estos presupuestos.<sup>741</sup>

Si no existen estos presupuestos, el contribuyente puede impugnar estos actos.

También estas medidas se caracterizan por ser provisionales, ya que pierden eficacia cuando el contribuyente ingresa su deuda tributaria o el juez tributario dice que el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios no podía adoptar estas medidas.

Para la doctrina, estas medidas, además de desarrollar una función cautelar, desarrollan una función de presión psicológica, para inducir al sujeto pasivo pagar su deuda espontáneamente.<sup>742</sup>

Finalmente, la hipoteca es una causa legítima de prelación mientras el secuestro de los bienes inmuebles impide al sujeto pasivo utilizar sus bienes.

### **2.2.1.1 La hipoteca recaudatoria.**

Con la reforma del Decreto Legislativo 26 febrero 1999, n. 46, fueron atribuidos al sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios nuevos poderes, como inscribir la hipoteca recaudatoria a los sujetos pasivos.

Sobre la base del artículo 77 del D.P.R. n. 602/73, titulado “inscripción de hipoteca recaudatoria”, transcurridos 60 días desde la notificación de la

---

<sup>741</sup> “a riprova di ciò basta citare l’art. 15 bis, DPR n. 602/73, in tema di ruoli straordinari, e gli artt. 22 e 23, D.Lgs. n. 472/97, in tema di sospensione dei rimborsi e di ipoteca e sequestro conservativo, per i quali, pur non essendoci indicati espressamente tali requisiti, se ne ritiene necessaria la sussistenza ai fini della loro applicazione”, G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 203.

<sup>742</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, p. 277, parla di scopo “compulsivo”, ossia di uno scopo che “ha per obiettivo quello di sollecitare lo spontaneo adempimento del debitore”; S. CANNIZZARO, *Sull’iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 257; R. ESPOSITO, *La riscossione*, in *Diritto tributario*, A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 856, secondo cui “la natura di strumento compulsivo dell’adempimento può evincersi del resto anche dall’avviso che l’agente è tenuto a notificare al proprietario dell’immobile prima di procedere all’iscrizione”.

*cartella di pagamento*<sup>743</sup> (que contiene el *ruolo*<sup>744</sup>, que es el título ejecutivo), el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios

---

<sup>743</sup> La *cartella di pagamento* es un acto que contiene el *ruolo*, que es el título ejecutivo creado por la Administración Tributaria después de la notificación de un acto de liquidación que no es directamente ejecutivo.

Cuando un acto de liquidación es directamente ejecutivo la Administración Tributaria no debe crear el *ruolo*.

Una vez que la Administración Tributaria crea el *ruolo*, lo comunica telemáticamente a Equitalia que lo comunica con la *cartella di pagamento* al contribuyente.

Este acto debe indicar el importe total de la deuda tributaria que está compuesta por tributos, intereses y sanciones administrativas.

Como todos los actos impugnables debe contener la motivación, la oficina donde el deudor puede solicitar información sobre este acto, el responsable del procedimiento, la indicación de la oficina donde el deudor puede solicitar anular el acto, las modalidades y los plazos para impugnar el acto.

Con dicho acto, Equitalia, también puede notificar al contribuyente otras deudas que no son de naturaleza tributaria, como otras sanciones administrativas y las cotizaciones a la Seguridad Social. Después de la notificación de este acto, Equitalia puede embargar los bienes del contribuyente antes de un año. Si no embarga los bienes del contribuyente antes de este plazo, debe notificar de nuevo un acto que contenga el *ruolo*.

La *cartella di pagamento* debe notificarse antes de un plazo de prescripción:

a) antes del 31 de diciembre del tercer año siguiente a aquel de presentación de la declaración de la renta, si la deuda deriva del el procedimiento de verificación de los datos declarados (artículo 36 bis D.p.r. n. 600/73);

b) antes del 31 de diciembre del cuarto año siguiente a aquel de presentación de la declaración de la renta, si la deuda deriva da el procedimiento de comprobación limitada (artículo 36 ter D.p.r. n. 600/73);

c) antes del 31 de diciembre del segundo año siguiente a aquel de presentación de la declaración de la renta, si la deuda deriva de un acto de liquidación.

El contenido mínimo de este acto está determinado por el Decreto Ministerial 3.9.1999 n. 321. El modelo viene establecido por una Providencia de la Administración Tributaria del 3.7.2012.

Este acto debe notificarse correctamente. Su omisión o defecto es insubsanable y priva de toda eficacia el acto.

<sup>744</sup> En tercer lugar, los tributos se recaudan con el *ruolo* que es un acto ejecutivo que tiene como título una declaración de la renta o un acto de liquidación.

Tiene como título una declaración de la renta:

a) cuando el contribuyente no ingresa deudas declaradas;

b) cuando sobre una especie de procedimiento de verificación de los datos declarados (artículo 36 bis D.p.r. n. 600/73) o de una especie de procedimiento de comprobación limitada (artículo 36 ter D.p.r. n. 600/73) resulte que el contribuyente declare y pague menos de lo que debía declarar y pagar

c) para ingresar algunas especiales tipologías de rentas.

Tiene como título un acto de liquidación cuando éste no es directamente ejecutivo. Este medio de recaudación se utiliza también con los tributos locales, pero hay muchas excepciones en cada uno de éstos. Este acto es realizado por la

puede inscribir hipoteca sobre los inmuebles del deudor y de los coobligados por un valor correspondiente al doble del crédito.

Si el acto de liquidación es directamente ejecutivo, el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios no debe notificar la *cartella di pagamento* y pasados 90 días desde la notificación del acto de liquidación puede inscribir hipoteca recaudatoria.

Para la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>745</sup> esta hipoteca no es ni una hipoteca legal ni una hipoteca judicial.

No es una hipoteca legal porque la inscripción la debe hacer el acreedor, por tanto no es una inscripción automática.

No es una hipoteca judicial porque no hay una autorización judicial.

Para la doctrina mayoritaria, en cambio, la hipoteca recaudatoria es una hipoteca legal, de manera precisa una hipoteca administrativa contemplada por la ley y que se base sobre un acto administrativo.<sup>746</sup>

Pueden ser objeto de esta hipoteca los bienes inmuebles del deudor y de los coobligados y también los derechos inmobiliarios previstos por los números 2 y 4 del artículo 2810 del Código Civil, es decir el usufructo y la enfiteusis.<sup>747</sup>

---

Administración Tributaria y es entregado a Equitalia que lo notifica junto a un acto que se llama *cartella di pagamento*.

El *ruolo*, como todos los actos administrativos, debe estar motivado, así que debe indicar las razones de la existencia de la deuda tributaria.

Los ingresos se hacen directamente en las oficinas de Equitalia, o por medio de un banco delegado. En algunos casos los ingresos deben ser obligatoriamente telemáticos. Si el deudor está fuera del territorio italiano, puede pagar con transferencia bancaria. Después de que el deudor pague, Equitalia debe dar un recibo de pago.

<sup>745</sup> Cass. 1 marzo 2012, n. 3232.

<sup>746</sup> Cfr. M. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione. Legge n. 106/2011: procedure e limiti*, in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it), 2012, p. 1.

<sup>747</sup> Art. 2810 c.c., “*Sono capaci d’ipoteca: 1) i beni immobili che sono in commercio con le loro pertinenze; 2) l’usufrutto dei beni stessi; 3) il diritto di superficie; 4) il diritto dell’enfiteuta e quello del concedente sul fondo enfiteutico.*

*Sono anche capaci d’ipoteca le rendite dello Stato nel modo determinato dalle leggi relative al debito pubblico, e inoltre le navi, gli aeromobili e gli autoveicoli, secondo le leggi che li riguardano.*

*Sono considerati ipoteche i privilegi iscritti sugli autoveicoli a norma della legge speciale”.*

La ley n. 98/2013 ha introducido en el artículo 77 el apartado 1 *bis* que prevé que si el valor del crédito no es mayor del cinco por ciento del valor del inmueble a expropiar, el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios debe como primera cosa inscribir hipoteca y después de 6 meses, si el contribuyente no paga, puede expropiar los bienes.<sup>748</sup>

Si el valor del crédito es mayor del cinco por ciento del valor del inmueble a expropiar, el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios puede directamente expropiar los bienes, sin tener obligatoriamente que inscribir hipoteca con anterioridad.

El último apartado del artículo 77, el apartado 2 *bis*, añadido por el Decreto Ley n. 70/2011, convertido con modificaciones en la Ley n. 106/2011, prevé que el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios debe notificar al dueño del inmueble una comunicación preventiva que contiene el aviso que si no paga la deuda antes de 30 días, se inscribirá hipoteca.

Antes de la reforma, la Administración Tributaria podía inscribir hipoteca sin comunicarlo previamente al dueño del bien.<sup>749</sup>

Esta comunicación preventiva es un acto impugnabile, sobre la base de la letra *e bis*), apartado 1, artículo 19, del Decreto Legislativo n. 546/1992.

---

<sup>748</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Moderati i poteri dell'Agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1903.

<sup>749</sup> Para la Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 19667 del 18 septiembre 2014, en *Banca dati Ipsos*, "anche nel regime antecedente l'entrata in vigore del comma 2-bis dell'art. 77, d.P.R., introdotto con d.l. n. 70 del 2011, l'amministrazione prima di iscrivere ipoteca ai sensi dell'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973, deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto.

*L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia, in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità".*

### 2.2.1.2 El secuestro de los bienes muebles registrados.

El secuestro de los bienes muebles inscritos en registros públicos fue disciplinado por la primera vez en el artículo 91 *bis* del D.P.R. n. 602/1973.

Este artículo preveía la posibilidad de adoptar el secuestro sobre los coches y los barcos inscritos en registros públicos.

Después la reforma operada con el Decreto Legislativo del 26 febrero 1999, n. 46, este instituto jurídico fue trasladado al artículo 86 del mismo Decreto.

Con esta reforma la posibilidad de adoptar el secuestro fue ampliada a todos los bienes muebles inscritos en registros públicos, como, por ejemplo, los aviones.

Esta medida cautelar prevé la imposibilidad de utilizar el bien, por tanto, el artículo 86 prevé una sanción<sup>750</sup> para cualquier persona que utilice el bien.

Antes de adoptar el secuestro, el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios debe avisar al dueño del bien.<sup>751</sup>

---

<sup>750</sup> La sanzione è quella prevista dall'art. 214, comma 8, del D.L. 30 aprile 1992, n. 285.

<sup>751</sup> Commiss. Trib. Reg. Toscana, Sez. XVI, 27-01-2014, n. 133, in *Banca dati Ipsoa*, "Il preavviso di fermo amministrativo, che riguardi una pretesa creditoria dell'Ente pubblico di natura tributaria, è impugnabile innanzi al giudice tributario in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva", in *Banca dati Ipsoa*. Sempre sull'impugnabilità della comunicazione preventiva, si vedano Cass. civ. Sez. VI, Ordinanza, 15-01-2014, n. 701, in *CED Cassazione*; Commiss. Trib. Prov. Macerata Sez. II, 27-03-2013, n. 70, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Palermo Sez. XXX, 23-10-2012, n. 178, in *Banca dati Ipsoa*; secondo la Cass. civ. Sez. Unite Ordinanza, 18-10-2012, n. 17844, in *Banca dati Ipsoa*, l'impugnazione del provvedimento di preavviso di fermo che riguarda una pretesa sanzionatoria per violazione del codice della strada è di competenza del giudice ordinario; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXIX, 01-06-2012, n. 69, in *Banca dati Ipsoa*; Cass. civ. Sez. Unite, 12-04-2012, n. 5771, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2012, p. 573; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXXV, 11-04-2012, n. 50, in *Banca dati Ipsoa*; Commiss. Trib. Reg. Toscana, Sez. I, 01-02-2012, n. 11, in *Banca dati*

Esta comunicación advierte al sujeto pasivo que debe pagar antes de 30 días desde la notificación de este acto y, si no paga, se adoptará el secuestro de sus bienes.

Pero, si el bien es utilizado en una empresa o por un trabajador autónomo, el sujeto encargado de la recaudación de los créditos tributarios no puede adoptar el secuestro.<sup>752</sup>

---

*Ipsa*; Commiss. Trib. Reg. Toscana, Sez. I, 01-02-2012, n. 10, in *Banca dati Ipsa*; Commiss. Trib. Prov. Salerno Sez. I, 08-08-2011, n. 460, in *Banca dati Ipsa*; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XXV, 24-06-2011, n. 111, in *Banca dati Ipsa*; Commiss. Trib. Prov., Milano Sez. XXIX Ordinanza, 15-03-2011, n. 110, in *Banca dati Ipsa*; T.A.R. Calabria Reggio Calabria Sez. I, 10-01-2011, n. 2, in *Banca dati Ipsa*; T.A.R. Calabria Reggio Calabria Sez. I, 10-01-2011, n. 1, in *Banca dati Ipsa*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 29-12-2010, n. 657, in *Banca dati Ipsa*; Trib. Roma Sez. IV, 18-10-2010, in *Banca dati Ipsa*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. II, 06-07-2010, n. 126, in *Banca dati Ipsa*; Commiss. Trib. Prov., Salerno Sez. XII, 05-07-2010, n. 239, in *Banca dati Ipsa*; Cass. civ. Sez. Unite, 07-05-2010, n. 11087, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, p. 1027; Commiss. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, 09-04-2010, n. 34, in *Banca dati Ipsa*; Cons. Stato Sez. VI Sent., 06-04-2010, n. 1901, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XIV, 24-03-2010, n. 35, in *Banca dati Ipsa*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXI, 02-04-2009, n. 68, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. VI, 11-03-2009, n. 60, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXIX, 11-03-2009, n. 56, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Reggio Emilia Sez. II, 14-11-2008, n. 272, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Torino, Sez. XIV, 16-07-2008, n. 40, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Torino, Sez. XIV, 19-03-2008, n. 15, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Pisa Sez. II, 10-03-2008, n. 196, in *Fisco on line*.

In senso contrario, Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XIV, 24-03-2009, n. 100, in *Fisco on line*, Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XIV, 18-03-2009, n. 91, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XXXVI, 02-03-2009, n. 46, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Reg. Lazio, Sez. XIV, 17-02-2009, n. 42, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Isernia Sez. II Sent., 01-02-2008, n. 4, in *Fisco on line*; Commiss. Trib. Prov., Reggio Emilia Sez. I, 25-06-2007, n. 399, in *Fisco on line*.

<sup>752</sup> Para la Commiss. Trib. Prov., Treviso, Sez. III, 05-02-2009, n. 21, in *Fisco on line*, il fermo sui beni mobili registrati poteva essere adottato anche sui beni strumentali all'attività d'impresa. C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 48, "tale ultima previsione normativa non può che essere accolta anch'essa in modo favorevole, posto che, nel limitare gli spazi di discrezionalità di cui gode l'agente della riscossione, si pone in una prospettiva di giusto equilibrio tra interesse della collettività e salvaguardia dei diritti individuali. In altri termini, è una questione di buon senso che investe anche il principio di tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente che ormai trova positiva formulazione nell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente rubricato appunto Tutela dell'integrità patrimoniale".

### **2.2.2. La compensación prevista por el artículo 23, apartado 2, Decreto Legislativo n. 472/1997 y la aplicabilidad de la compensación después de la adopción de la retención de los pagos ex artículo 69, apartado 6, Real Decreto n. 2440/1923.**

El artículo 8 de la Ley n. 212/2000, titulado “tutela de la integridad patrimonial”, ha introducido en el ordenamiento tributario la posibilidad de extinguir la obligación tributaria con la compensación.

Este instituto se encuentra en el artículo 1241 del Código Civil, prevé que cuando dos personas son obligadas entre ellas, las dos deudas se extinguen por la cantidad correspondiente.

Antes de la emanación de esta ley, la doctrina<sup>753</sup> y la jurisprudencia<sup>754</sup> no consideraban que la compensación podía ser utilizada de manera general en materia tributaria.<sup>755</sup>

---

<sup>753</sup> G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 496 ss.; A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1957, p. 326; B. COCIVERA, *La compensazione nel diritto finanziario*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1962, p. 5.

<sup>754</sup> Cass., 24 febbraio 1994, n. 1815, in *Giur. imp.*, 1994, p. 727; Cass., 6 dicembre 1974, n. 4035, in *Rass. imp.*, 1975, p. 549.

<sup>755</sup> Poiché l'art. 8, c. 6, prevede che “con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo” e poiché l'art. 8, c. 8, prevede che “ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto”, la giurisprudenza non ha ritenuto che il contribuente potesse richiedere l'adozione della compensazione salvo i casi espressamente previsti dalla legge. Si veda la Cass., 20 novembre 2001, n. 14579 e 14588, in *Riv. notar.* e in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2002. In senso contrario si è espressa la CTP, Napoli, Sez. XXIII, 10 ottobre 2006, n. 338, in *Giust. trib.*, 2007, p. 96, nota di G. M. MESSINA, secondo cui “non sembrano, quindi, esservi ostacoli alla proponibilità nel processo tributario, sia della compensazione legale, sia di quella giudiziale”. Secondo la Cass., Sez. V, 25 ottobre 2006, n. 22872, in *Rass. trib.*, 2007, p. 942 ss., con nota di P. BIONDO, L'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione tributaria, previsto dall'art. 8 dello Statuto del contribuente, non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione. Quindi, in difetto di una specifica normativa, devono trovare applicazione i principi dettati dal codice civile, cioè gli artt. 1241 c.c. e seguenti.

En dottrina, vid. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002, p. 63; R. CORDEIRO GUERRA, *La compensazione*, in *Lo Statuto dei diritti del*

Por tanto, la compensación se podía utilizar únicamente en los casos específicamente contemplados por la ley.

Uno de estos era la compensación prevista por el artículo 23, apartado 2, Decreto Legislativo n. 472/1997, relacionado con la retención de las devoluciones previsto por el apartado primero del mismo artículo 23.

De hecho, si la deuda sancionadora que ha causado la retención de la devolución se transforma en un crédito cierto, liquido y exigible, la Administración Tributaria puede adoptar la compensación.

Por lo tanto, el presupuesto de este instituto jurídico es que el acto de liquidación de sanciones sea definitivo.<sup>756</sup>

El acto de liquidación de sanciones es definitivo cuando no es impugnado en el término de impugnación o si hay una sentencia firme que rechace el recurso sobre el acto de liquidación de sanciones.<sup>757</sup>

Para algunos<sup>758</sup>, también el acto que dispone la compensación es discrecional.

---

*contribuente*, a cura di G Marongiu, Torino, p. 23 ss.; A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 883 ss.; G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, II ed., Giappichelli, Torino, 2010, p. 210 ss.

<sup>756</sup>“ne deriva che la compensazione può essere pronunciata assumendo a proprio presupposto in primo luogo un atto di irrogazione della sanzione, tale ab origine – sia contestuale ad un eventuale accertamento in rettifica o d'ufficio (art. 17, 1° co.), sia autonomo (art. 16, 7° co.), sia inserito in una iscrizione a ruolo (art. 17, 3° co.) –, in secondo luogo un atto di irrogazione derivante dalla trasformazione (art. 16, 4° co., secondo período) dell'atto di contestazione, non seguito da controdeduzioni (art. 16, 4° co.) o da definizione agevolata (art. 16, 3° co.), che sia divenuto definitivo per omessa impugnazione ovvero a seguito della formazione di un giudicato di contenuto negativo per il ricorrente”, M. BASILAVECCHIA, *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 1253; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2013, p. 313; S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 87, “il legislatore subordina l'esercizio di detto potere al fatto che il provvedimento sanzionatorio sia definitivo e, quindi, il credito da esso recato abbia i caratteri della certezza, liquidità ed esigibilità”.

<sup>757</sup> G. BOLETTTO, *Commento all'art. 23*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 797. L'Autore, aggiunge che “la compensazione va oltre le misure conservative o di garanzia, assicurando il definitivo soddisfacimento del credito”.



Para otros<sup>759</sup>, en cambio, si el acto de liquidación de sanciones es definitivo, la Administración Tributaria no tiene ningún poder discrecional y debe proveer a la compensación.

Finalmente, la retención de los pagos disciplinado por el artículo 69, apartado 6, Real Decreto n. 2440/1923 no prevé que en presencia de un acto definitivo la Administración Estatal pueda (o deba) pronunciar la compensación de la deuda.

A pesar de esto, la doctrina piensa que se puede aplicar la compensación prevista por el Código Civil.<sup>760</sup>

### 2.2.3. La retención de los pagos.

El artículo 48 *bis* del D.P.R. n. 602/1973<sup>761</sup> prevé que las Administraciones Públicas, antes de efectuar, mediante cualquier título, el pago de una suma superior a 10.000 euros<sup>762</sup>, deben verificar si el

---

<sup>758</sup> S. M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, 2006, p. 97.

<sup>759</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 23, secondo cui “la norma in rassegna non sembra, poi, lasciare margini di discrezionalità all’ufficio competente per il rimborso nel decidere se opporre o meno la compensazione in caso di provvedimento sanzionatorio definitivo”.

<sup>760</sup> F. GARRI, *Fermo amministrativo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, p. 2.

<sup>761</sup> Sobre esta cuestión, cfr. G. MARINI, *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*, in *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), Cedam, Padova, 2011, p. 531; B. DENORA, *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, in *La riscossione dei tributi*, M. Basilavecchia – S. Cannizzaro – A. Carinci (a cura di), Giuffrè, 2011, p. 262; M. BASILAVECCHIA, *Il fermo e la giurisdizione tributaria*, in F. Batistoni Ferrara (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, p. 91; L. LOVECCHIO, *Le novità del 2006 in materia di riscossione del decreto Bersani-Visco alla manovra d’autunno*, in *Boll. trib.*, 2007, p. 618; M. ANTONINI – B. BAGNOLI, *Effetti della sospensione automatica dell’esecutività di atti impositivi e blocco dei pagamenti delle P.A.*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 4000; P. CORMIO, *Blocco dei pagamenti della P.A.: chiarimenti interpretativi ed esigenze di coordinamento normativo*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3931; S. LA ROCCA, *Il rafforzamento delle attività di riscossione. Il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni*, in *Il fisco*, 2008, p. 1379; M. BASILAVECCHIA, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3393.

<sup>762</sup> “le contromosse, elusive, ipotizzabili, sono quella di un frazionamento di pagamenti tipicamente unitari, parcellizzati in modo tale da porsi sempre al di sotto della soglia prevista e quella di ricorrere alla cessione del credito in favore di soggetto non inadempiente”, M. BASILAVECCHIA, *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, *Corr. trib.*, 33, 2008, p. 2659.

beneficiario es incumplidor del pago de deudas tributarias inscritas en títulos ejecutivos, por un valor superior a 10.000 euros.

Si el beneficiario es incumplidor por sumas superiores al valor de 10.000 euros, la Administración Pública debe suspender el pago.

Este instituto fue introducido por el artículo 2, apartado 8, del Decreto Ley n. 262/2006, convertido en la Ley n. 286/2006.<sup>763</sup>

La retención del pago, en este caso, no es discrecional<sup>764</sup>. Cuando el deber es superior a 10.000 euros, la Administración Pública está obligada a suspender el pago.

Con la Ley n. 64/2013 el legislador ha modificado el primer apartado del artículo 48 *bis*, previendo que cuando la deuda es dividida en plazos, no se puede suspender el pago.<sup>765</sup>

Este instituto tiene una naturaleza cautelar, sin embargo, no tiene como finalidad la compensación porque la Administración acreedora y la Administración deudora son sujetos diferentes.

Por tanto, la finalidad de esta medida cautelar es conseguir el embargo ejecutivo previsto por el artículo 72 *bis* del D.P.R. n. 602/1973.<sup>766</sup>

Tiene como objetivo, también, el cumplimiento espontáneo del pago.

---

<sup>763</sup> Sobre este aspecto, cfr. circolari del Ministero dell'Economia – Ragioneria Generale dello Stato n. 28 del 6 agosto e n. 29 del 4 settembre 2007.

<sup>764</sup> In merito all'assenza di qualsiasi elemento di discrezionalità nella procedura di cui all'art. 48-*bis* a differenza del fermo amministrativo generale e quello speciale in materia di sanzioni, si veda F. PAPPARELLA, *Diritto tributario*, in A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 530.

<sup>765</sup> L'aggiunta è avvenuta a opera dell'art. 9, comma 1 *bis*, del D.L. 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, nella L. 9 giugno 2013, n. 64.

<sup>766</sup> En dottrina, P. PICIOCCHI, *La dubbia costituzionalità del pignoramento presso terzi dell'Agente della riscossione*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 120; M. BASILAVECCHIA, *Le modalità del pignoramento presso terzi sono a discrezione dell'Agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 327; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, p. 189; G. MELIS – A. PERSIANI, *Riscossione coattiva e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 901; C. GLENDI, *La nuova espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 263; S. GOLINO, *La riforma della riscossione: cause e novità*, in *Il fisco*, 2006, p. 1316; A. PARASCANDOLO, *Lotta all'evasione da riscossione*, in *Il fisco*, 2006, p. 6216.

Las modalidades operativas se encuentran en el Decreto ejecutivo n. 40/2008 que reglamenta los procedimientos que deben adoptar las Administraciones.

Sobre la base de este Decreto la Administración deudora debe solicitar al sujeto encargado de la recaudación si el propio acreedor es incumplidor del pago de deudas inscritas en títulos ejecutivos.

Este sujeto, debe comunicar a la Administración deudora si el beneficiario es incumplidor antes del plazo de cinco días.

Si el sujeto encargado de la recaudación no contesta hasta esta fecha o si contesta y dice que el beneficiario no es incumplidor, la Administración puede realizar el pago.

#### **2.2.4. Otras medidas cautelares.**

El artículo 49 del D.P.R. n. 602/1973<sup>767</sup> prevé que el sujeto encargado de la recaudación puede adoptar otras medidas cautelares disciplinadas por el Código Civil.<sup>768</sup>

Por tanto, el sujeto encargado de la recaudación puede adoptar las medidas previstas por el artículo 2901 del Código Civil<sup>769</sup> y por el artículo 524 del Código Civil.<sup>770</sup>

---

<sup>767</sup> C. GLENDI, *Novità applicative per il processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 446, “nel tentativo, appena iniziato, di dare qualche maggiore credibilità alla riscossione forzata tributaria, che giace in un mare d'inefficienza e d'improduttività, si è dunque allargata la legittimazione del concessionario al di là dell'esecuzione forzata tributaria esercitabile sulla base del ruolo secondo la normativa contenuta nel D.P.R. n. 602/1973, consentendogli di promuovere azioni «cautelari e conservative», nonché «ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore». La formula, fors'anche tecnicamente imprecisa, sembra mirare ad una totale usufruibilità da parte del concessionario di tutti i mezzi presenti nell'ordinamento per la garanzia e la soddisfazione del credito fiscale. Trattasi, peraltro, di un modestissimo passo avanti, che non lascia presagire nell'immediato esiti di particolare rilievo”.

<sup>768</sup> Sobre este tema, cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013, pp. 278 e 279.

<sup>769</sup> Art. 2901 c.c., “Il creditore, anche se il credito è soggetto a condizione o a termine, può domandare che siano dichiarati inefficaci nei suoi confronti gli atti di disposizione del patrimonio con i quali il debitore rechi pregiudizio alle sue ragioni, quando concorrono le seguenti condizioni:

Para un sector de la doctrina también se puede utilizar en materia tributaria las medidas cautelares disciplinadas por el artículo 2900 del Código Civil<sup>771</sup> y el secuestro preventivo disciplinado por el artículo 671 Código de Enjuiciamiento Civil.<sup>772</sup>

Algunos estudiosos dicen que no sirve adoptar el secuestro preventivo establecido en el artículo 671 del Código de Enjuiciamiento Civil porque en materia tributaria el sujeto encargado de la recaudación puede adoptar la hipoteca recaudatoria y el secuestro de los bienes inscritos en registros públicos.<sup>773</sup>

---

*1) che il debitore conoscesse il pregiudizio che l'atto arrecava alle ragioni del creditore o, trattandosi di atto anteriore al sorgere del credito, l'atto fosse dolosamente preordinato al fine di pregiudicarne il soddisfacimento;*

*2) che, inoltre, trattandosi di atto a titolo oneroso, il terzo fosse consapevole del pregiudizio e, nel caso di atto anteriore al sorgere del credito, fosse partecipe della dolosa preordinazione.*

*Agli effetti della presente norma, le prestazioni di garanzia, anche per debiti altrui, sono considerate atti a titolo oneroso, quando sono contestuali al credito garantito. Non è soggetto a revoca l'adempimento di un debito scaduto.*

*L'inefficacia dell'atto non pregiudica i diritti acquistati a titolo oneroso dai terzi di buona fede, salvi gli effetti della trascrizione della domanda di revocazione".*

<sup>770</sup> Art. 524 c.c., *"Se taluno rinunzia, benché senza frode, a un'eredità con danno dei suoi creditori, questi possono farsi autorizzare ad accettare l'eredità in nome e luogo del rinunziante, al solo scopo di soddisfarsi sui beni ereditari fino alla concorrenza dei loro crediti.*

*Il diritto dei creditori si prescrive in cinque anni dalla rinunzia".*

<sup>771</sup> Art. 2900 c.c., *"Il creditore, per assicurare che siano soddisfatte o conservate le sue ragioni, può esercitare i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore e che questi trascura di esercitare, purché i diritti e le azioni abbiano contenuto patrimoniale e non si tratti di diritti o di azioni che, per loro natura o per disposizione di legge, non possono essere esercitati se non dal loro titolare".*

<sup>772</sup> Art. 671 c.p.c., *"Il giudice, su istanza del creditore che ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può autorizzare il sequestro conservativo di beni mobili o immobili del debitore o delle somme e cose a lui dovute, nei limiti in cui la legge ne permette il pignoramento".*

<sup>773</sup> G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Cacucci Ed., 2012, p. 239, nt. 154.



## CAPÍTULO QUINTO

### **Las medidas cautelares de la Administración tributaria dirigidas a garantizar la ejecución forzosa, en Italia y en España. Una breve comparación.**

*1. Premisa – 2. La tutela cautelar – 2.1 La finalidad de la tutela cautelar – 2.2 Los presupuestos de las medidas cautelares – 2.3 Las características del procedimiento cautelar – 3. Las tipologías de medidas cautelares – 3.1. Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa – 3.1.1 Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa en España – 3.1.2 Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa en España – 3.1.3 Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el ámbito internacional y en el marco de la asistencia mutua – 3.1.4 Una breve comparación.*

#### **1. Premisa.**

En el capítulo precedente escrito en castellano, he analizado las medidas cautelares que pueden adoptar tanto la Administración Tributaria como el sujeto encargado de la recaudación de los tributos en Italia.

De estas medidas he indicado sus características específicas, sin analizar la finalidad de la tutela cautelar y las características de los procedimientos cautelares en general.

En este capítulo analizo, en primer lugar, estas características, concentrándome en la doctrina y jurisprudencia española.

En segundo lugar, examino las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa en España y hago también una pequeña comparación con las mismas medidas cautelares italianas.

## **2. La tutela cautelar.**

### **2.1 La finalidad de la tutela cautelar.**

En general, la finalidad de las medidas cautelares es asegurar la efectividad de la resolución principal.<sup>774</sup>

Dicho en otras palabras, la función de esta tutela es permitir a la parte victoriosa en el proceso (o procedimiento) obtener cuanto esté previsto en la normativa sustancial.<sup>775</sup>

---

<sup>774</sup> En la doctrina italiana, cfr. G. CHIOVENDA, *Sulla perpetuatio iurisdictionis*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, vol. I, p. 274; G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1953, pp. 241 e ss.; A. PROTO PISANI, *Chiovenda e la tutela cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1988, pp. 19 e ss.; A. PROTO PISANI, *Procedimenti cautelari*, in *Enc. Giur.*, vol. XXIV, Roma, 1991, p. 3; A. PROTO PISANI, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Napoli, Jovene, 2003, p. 460; F. BATISTONI FERRARA, *Tutela cautelare e processo tributario*, in AA.VV., *I processi speciali. Studi offerti a V. Andrioli*, Napoli, 1979; C. FURNO, *Appendice al disegno sistematico delle opposizioni nel processo esecutivo*, Firenze, 1942, p. 309. E. T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, V. Colesanti – E. Merlin – F. Ricci (a cura di), VI ed., Giuffrè, 2002, p. 197; F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 10.

Sobre el fundamento constitucional, cfr. N. TROCKER, *Processo civile e costituzionale*, Milano, 1974; L. P. COMOGLIO, *I modelli di garanzia costituzionale del processo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, p. 673 e ss.; S. LA CHINA, *Diritto processuale civile*, Milano, 1991, p. 125 e ss.; V. DENTI, *Prospettive costituzionali della giurisdizione*, in *Studi in onore di C. Mandrioli*, I, Milano, 1995, p. 3 e ss.; S. CHIARLONI, *Il nuovo art. 111 Cost. e il processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, p. 1016 e ss.; F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 10; G. A. MICHELI, *Corso di diritto processuale civile*, I, Giuffrè, Milano, 1959, p. 67; A. ATTARDI, *Diritto processuale civile. Parte generale*, Cedam, 1994, p. 143; C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile. Nozioni introduttive e disposizioni generali*, III ed., Giappichelli, Torino, 2003, p. 22.

<sup>775</sup> En la doctrina italiana, F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009; S. RECCHIONI, *Cautelare (processo) (voce)*, in *Enc. Giur. Sole 24 Ore*; C. PUNZI, *Il processo civile – Sistema e problematiche*, I, I soggetti e gli atti, II ed., Torino, Giappichelli, 2010, p. 29; C. GLENDI, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, *Corr. trib.*, 2010, p. 2653.

También para la jurisprudencia<sup>776</sup> española la finalidad de las medidas cautelares es asegurar la efectividad de la resolución principal.

En el ordenamiento jurídico italiano la tutela cautelar es reconocida por el art. 24 de la Constitución Italiana.<sup>777</sup>

Mientras que el ordenamiento jurídico español la tutela cautelar ésta viene regulada en el art. 24.1 de la Constitución Española.<sup>778</sup>

Desde este artículo se obtiene el fundamento constitucional de las medidas cautelares adoptadas por el contribuyente en la vía jurisdiccional<sup>779</sup> y en la vía administrativa.<sup>780</sup>

El fundamento constitucional<sup>781</sup> es el derecho a la tutela judicial efectiva.

---

<sup>776</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional n. 14 de 10 de febrero 1992; Sentencia del Tribunal Constitucional n. 238 de 17 diciembre 1992 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 septiembre 2000.

<sup>777</sup> In merito alla effettività della tutela e al diritto di difesa, si veda A. PACE, *Effettività del diritto di difesa e potere giuridico di cautela*, in *Giust. Cost.*, 1974, pp. 3348 e ss.; G. F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, II ed., Torino, Giappichelli, 1998, p. 16; F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 28.

Sulla effettività della tutela in materia tributaria si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010, p. 40.

<sup>778</sup> HINOJOSA TORRALVO J.J., *Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos*, en VV.AA., *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*, Facultad de Derecho de Málaga, 2001, “en el artículo 24 CE se reconocen varios derechos de distinta naturaleza, aunque a veces se reagrupan todos bajo al más genérico del derecho a la tutela judicial efectiva. En concreto, se contienen la prohibición de indefensión, la exigencia de un juez ordinario predeterminado, el derecho a la defensa, el derecho a ser informado de la acusación, el derecho a la presunción de inocencia, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y con garantías y el derecho a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable, el derecho a la asistencia letrada o el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes”.

<sup>779</sup> Sobre las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo, cfr. DE LA HUCHA CELADOR F., *Medidas cautelares*, en curso de publicación.

<sup>780</sup> Cfr. MARTIN QUERALT J., *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, TF, n. 32, 1993, p. 42.

<sup>781</sup> Sobre los derechos fundamentales, cfr. DE LA QUADRA SALCEDO-FERNÁNDEZ T., *Derecho publico, Derecho privado y derechos fundamentales*, en *Revista General de Derecho Administrativo*, Ed. Iustel, 2013.

Sobre el principio de capacidad económica, cfr. ORTIZ CALLE E., *La aplicación del principio de capacidad económica a las tasas locales*, *Anuario de Derecho Municipal*, 2012, pp. 207 ss.



Para el Tribunal Constitucional español “la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso”.<sup>782</sup>

Para el Tribunal Constitucional español, el derecho a la tutela judicial efectiva siempre se puede ejercer en las actuaciones administrativas.<sup>783</sup>

También para el Tribunal Supremo español<sup>784</sup> y para el TEAC<sup>785</sup> el derecho a la tutela judicial efectiva se puede ejercer en los procedimientos administrativos.

Cualificada doctrina ha subrayado que “vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva la denegación de una medida cautelar, siempre y cuando se demuestre que aquélla cierra la posibilidad de que en su día el derecho subjetivo o interés legítimo incoado reciba la tutela judicial que hipotéticamente se merece”.<sup>786</sup>

En cambio, para la doctrina española<sup>787</sup>, las medidas cautelares que puede adoptar la Administración Tributaria tienen como fundamento

---

Sobre la Constitución española, cfr. AGUIAR DE LUQUE L., *La Constitución española*, en *La transición española a la democracia. 25 años después un debate desde Ecuador*, Edt. Flacso/Embjd. de España. Quito. Ecuador, 2005; AGUIAR DE LUQUE L., *La convergencia entre la justicia constitucional y el poder judicial. Un planteamiento general y un análisis desde la perspectiva que ofrece la experiencia española*, en *Congreso Internacional. Reforma de la Constitución y control de constitucionalidad*, Edt. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá. Colombia, 2005; AGUIAR DE LUQUE L., *Encuesta sobre Derechos Fundamentales*, en *Teoría y Realidad Constitucional*, n. 20, 2007; ELVIRA PERALES A. y DÍEZ PICAZO L. M., *La constitución de 1978*, Iustel. Madrid, 2008.

<sup>782</sup> Vid., entre otras, Sentencia del Tribunal Constitucional n. 238 del 17 de diciembre 1992 y la Sentencia del Tribunal Constitucional n. 115 de 7 de julio 1987.

<sup>783</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 36 de 14 de febrero 2000.

<sup>784</sup> Cfr. STS, 1 de febrero 1993 (RJ 1993\834).

<sup>785</sup> Resolución de 11 de enero de 1995 (JT 1995/231).

<sup>786</sup> CHINCHILLA MARÍN C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991, p. 60. En este sentido, cfr. TEJERIZO LÓPEZ J.M., *El principio de la tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios*, REDF, n. 82, 1994, p. 278; GARCÍA AÑO VEROS J., *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera*, REDF, n. 76, 1992.

<sup>787</sup> CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 21, “en algunos casos (medidas jurisdiccionales), el substrato constitucional de las cautelas arranca del derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva que proclama el artículo

constitucional el principio de eficacia establecido por el artículo 103.1 de la Constitución.<sup>788</sup>

Ya que las medidas cautelares que puede adoptar la Administración tributaria implican una limitación en el patrimonio y en los derechos de los administrados, éstas deben estar previstas y reguladas por normas con rango de ley.<sup>789</sup>

La norma que disciplina las medidas cautelares que puede adoptar la Administración tributaria – como se verá en el párrafo 3.1.2 – es el art. 81 LGT.

Por esta razón, se pueden distinguir las “medidas cautelares al servicio de la eficacia de la Administración y las medidas cautelares al servicio de la tutela judicial efectiva”.<sup>790</sup>

## 2.2 Los presupuestos de las medidas cautelares.

---

*24.1 de nuestra Carta Magna y se extiende hasta la consecución del principio del artículo 117.3 que se refiere a que el ejercicio de la potestad jurisdiccional supone, no sólo juzgar, sino también ejecutar lo juzgado. Todo ello, entonces, lleva a afirmar que esta tutela puede requerir que los efectos futuros de la resolución judicial se produzcan con carácter previo y provisional, exigiendo las actuaciones que conduzcan a tal fin. En otras ocasiones (medidas no jurisdiccionales), la base constitucional de las medidas se encuentra en el principio de eficacia al que está sometida la Administración (art. 103.1), del que derivan los privilegios de la autotutela declarativa y ejecutiva”. Cfr. MARTIN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2009, p. 453.*

<sup>788</sup> Art. 103 CE, “1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

2. Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley.

3. La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones”.

<sup>789</sup> Cfr. GARCÍA DE ENTIERRA E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, X ed., Cívitas, Madrid, 2000, p. 566.

<sup>790</sup> FABRA VALLS, J. M., *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2011, p. 109.

Para poder solicitar esta tutela según la doctrina y la jurisprudencia italiana deben existir dos presupuestos, el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*.<sup>791</sup>

---

<sup>791</sup> En Italia, la tutela cautelar está contemplada en todas las jurisdicciones: civil, administrativa, contable y tributaria. Nell'ambito della giurisdizione amministrativa la tutela cautelare è disciplinata dall'ultima parte dell'art. 21 della Legge n. 1034/1971. In merito al giudizio cautelare amministrativo, si veda E. CANNADA BARTOLI, *Processo amministrativo cautelare e doppio grado di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 1977; F. G. SCOCA, *Processo cautelare amministrativo e Costituzione*, in *Dir. proc. amm.*, 1983, p. 311 e ss.; A. ROMANO, *Tutela cautelare nel processo amministrativo e giurisdizione di merito*, in *Foro It.*, 1985; A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Jovene, Napoli, II, 1989, p. 1464; E. FOLLIERI, *La cautela tipica e la sua evoluzione*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1989, pag. 648; S. TARULLO, *La tutela cautelare nel processo amministrativo tra vicende interne, vicende comunitarie e prospettive di riforma*, in *Foro amm.*, 2000, pagg. 2492 e 2493; D. DE CAROLIS, *Atti negativi e misure cautelari del giudice amministrativo*, Giuffrè, 2001; F. FOLLIERI, *Il nuovo giudizio cautelare: art. 3 l. 21 luglio 2000 n. 205*, in *Cons. Stato*, 2001; R. GAROFALI – M. PROTTO, *Tutela cautelare monitoria e sommaria nel nuovo processo amministrativo*, Giuffrè, 2002; C. CACCIAVILLANI, *Giudizio amministrativo di legittimità e tutele cautelari*, Cedam, 2002; G. DE MARZO – G. MISSERINI, *La tutela cautelare sommaria dinanzi ai giudici amministrativi*, Cedam, 2004; M. ROSSI SANCHINI, *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, Giuffrè, 2006; F. MERUSI, *Diritto e processo tra azioni cautelari e riti speciali amministrativi*, in *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, M. Rossi Sanchini (a cura di), Giuffrè, 2006; S. RUSCICA, *Le novità in tema di tutela cautelare nel processo amministrativo*, Giuffrè, 2008; R. GIORDANO, *La tutela cautelare uniforme*, Giuffrè, 2008; R. LEONARDI, *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, Giuffrè, 2010; F. FRENI, *La tutela cautelare e sommaria nel nuovo processo amministrativo*, Giuffrè, 2011; M. SCARPINO, *La tutela cautelare ante causam nel processo amministrativo*, in *Giur. mer.*, 2011; M. BOVE, *Tutela cautelare nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, p. 85; S. RAIMONDI, *Le azioni, le domande proponibili e le relative pronunzie nel codice del processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, p. 917 e ss.

En la jurisdicción civil los aspectos procesales de la tutela cautelar están tipificados en los artículos 669 bis - 669 quaterdecies del Código de Enjuiciamiento Civil, que constituyen el procedimiento cautelar uniforme para todas las medidas cautelares civiles y de otras jurisdicciones si son compatibles.

El procedimiento cautelar uniforme tiene eficacia general y por ello también tiene una gran importancia en el proceso tributario.

In merito alla tutela cautelare nel processo civile si veda: P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, p. 21; E. ALLORIO, *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1936, I, p. 18 ss.; F. LANCELOTTI, *Osservazioni critiche intorno alla autonomia processuale della tutela cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, p. 232 ss.; E. T. LIEBMAN, *Unità del procedimento cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1954, pp. 248 e ss.; V. ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Jovene, Napoli, 1979, p. 365; E. FAZZALARI, *Provvedimenti cautelari (dir. proc. civ.)* in *Enc. Dir.*, XXXVII, Milano, 1988; C. CONSOLO, *La tutela sommaria e la convenzione di Bruxelles: la*

El *periculum in mora* es “el daño marginal que, como consecuencia de la duración del proceso o procedimiento principal, se produciría o agravaría si la medida cautelar no fuera adoptada, privando así, total o parcialmente, de efectividad a la resolución que pusiera fin a dicho proceso o procedimiento”.<sup>792</sup>

---

*“circolazione” comunitaria dei provvedimenti cautelari e dei decreti ingiuntivi*, in *Riv. dir. int. priv. Proc.*, 1991, p. 593 e ss.; E. MERLIN, *Procedimenti cautelari ed urgenti*, in *Digesto, Disc. priv. sez. civ.*, XIV, Torino, 1996; L. QUERZOLA, *Appunti sulle condizioni per la concessione della tutela cautelare nell’ordinamento comunitario*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2000, p. 501; E. MERLIN, *Le misure provvisorie e cautelari nello spazio giudiziario europeo*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, pp. 759 e ss.; A. PROTO PISANI, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Napoli, Jovene, 2003, p. 457; M. BOVE, *Lineamenti di diritto processuale civile*, Torino, Giappichelli, 2004, p. 13; F. P. LUISO, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 309; L. MONTESANO, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Cacucci editore, Bari, 1981, p. 194.

Las reglas de cada medida cautelar, como por ejemplo el secuestro, están disciplinadas por normas apropiadas. Sul procedimento cautelare uniforme si veda C. CALVOSA, *Il processo cautelare (sequestri e provvedimenti d’urgenza)*, Torino, 1970; A. SALETTI, *Appunti sulla nuova disciplina dei procedimenti cautelari*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, p. 355 e ss.; G. VERDE, *Appunti sul procedimento cautelare*, in *Foro it.*, 1992, V, 432 e ss.; G. FINOCCHIARO, *Sul nuovo procedimento cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 1995, pp. 855 e ss.; C. CECHELLA, *Il processo cautelare*, Torino, 1997; E. VULLO, *L’attuazione dei provvedimenti cautelari*, Torino, 2001; B. SASSANI – C. DELLE DONNE, *Manuale breve diritto processuale civile*, Giuffrè, III ed., 2008, p. 255; C. DELLE DONNE, *L’attuazione delle misure cautelari*, Dike, Roma, 2012.

Sobre el secuestro, cfr. A. CONIGLIO, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, III ed., Milano, 1949, p. 11; M. VELLANI, *La conversione del sequestro in pignoramento*, Milano, 1955; S. COSTA, *Sequestro conservativo*, in *Noviss. dig. It.*, XVII, Torino, 1970; M. CANTILLO – G. CATURANI, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1989; M. ZUMPARO, *Sequestro giudiziario e conservativo*, in *Enc. Dir.*, XLII, Milano 1990; C. FERRI, *Sequestro*, in *Dig. disc. priv. Sez. civ.*, XVIII, Torino, 1998, pp. 468 e ss.; R. CONTE, *Il sequestro conservativo nel processo civile*, Torino, 2000; C. FERRI, *Procedimenti cautelari a tutela del credito. Il sequestro conservativo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2000, p. 75 e ss.; R. CONTE, *Creditore già munito di titolo esecutivo giudiziale e sequestro conservativo ex art. 2905, 2° comma, c.c.*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 1206 e ss.; C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile. Le tutele*, I, Cedam, 2003, p. 316.

<sup>792</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 115. Para CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 23, “la expresión *fumus boni iuris* equivale a *apariencia de derecho* e implica que la situación que se pretende cautelar con la medida correspondiente tiene visos de ser la más probable conforme a *Derecho*”. Cfr. RAMOS MÉNDEZ F., *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Barcelona, 1974, p. 36.

Para la doctrina existen dos tipos de *periculum in mora*: el peligro de infructuosidad y el peligro de tardanza de la medida principal.<sup>793</sup>

El peligro de infructuosidad se da cuando “el acreedor está dispuesto a esperar, pero quiere estar seguro de que su espera no será vana; en el segundo caso, aún teniendo la seguridad de poder encontrar en el patrimonio del deudor, después de un cierto período de espera, los medios para satisfacerse, quiere, sobre todo, escapar de los daños que se le derivarían de tal espera, al final de la cual la providencia principal, aún siendo objetivamente eficaz, llegaría demasiado tarde para poder ayudar”.<sup>794</sup>

La doctrina ha destacado que “el peligro de infructuosidad será propio de las medidas cautelares conservativas y, por tanto, de las que aseguran la eficacia de la Administración Tributaria. Por el contrario, el peligro de tardanza se adecúa más a las medidas que no son de simple aseguramiento y a las innovativas, es decir, a las que benefician al interesado tributario”.<sup>795</sup>

Respecto a las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, el *periculum* consiste en un peligro de infructuosidad ya que hasta que se dicte la resolución principal el sujeto pasivo puede intentar “la destrucción, deterioro o enajenación de las cosas reclamadas, o, en general, utilizando cuantos medios estén a su alcance para colocarse voluntariamente en situación de insolvencia”.<sup>796</sup>

Asimismo, en las medidas cautelares al servicio de la tutela judicial efectiva (que no se estudian en este trabajo), donde hay un peligro en la

---

<sup>793</sup> Cfr. F. CARNELUTTI, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, p. 354; F. TOMMASEO, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1983, p. 133; A. PROTO PISANI, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Napoli, Jovene, 2003, p. 469; F. P. LUISO, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 294.

<sup>794</sup> CALAMANDREI P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945, p. 73.

<sup>795</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 116.

<sup>796</sup> FERNANDEZ M.A., *Las medidas cautelares*, en *Derecho procesal civil*, III, Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1993, p. 336.

tardanza de la resolución principal, éstas pueden ser adoptadas en el ámbito administrativo y en el ámbito jurisdiccional.<sup>797</sup>

El *fumus boni iuris* es “el juicio de probabilidad y de verosimilitud de que la resolución principal declarará el derecho en sentido favorable a aquél que solicita la medida cautelar, con valor no de declaración de certeza sino de hipótesis”.<sup>798</sup>

---

<sup>797</sup> En el ámbito administrativo pueden ser automáticas o acordadas por decisión del órgano administrativo competente para resolver.

Cuando la suspensión es automática no es necesaria ni la prueba ni la alegación del *periculum in mora*. Cfr. CHINCHILLA MARÍN C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991, p. 76.

Cuando la suspensión no es automática es necesaria la prueba y la alegación del *periculum in mora*.

El art. 233, apartado 4 de la Ley General Tributaria Española, en adelante, LGT titulado “suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa”, prevé que “el tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación”.

Existe un perjuicio de difícil o imposible reparación cuando la ejecutividad inmediata del acto recurrido pueda afectar a la capacidad productiva o nivel de empleo de la actividad económica (cfr. STS de 30 de abril de 1991) o cuando un particular no tiene bastante dinero para atender los gastos familiares (STS de 20 de marzo de 1989). Cfr. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO E., *La suspensión del acto impugnado*, en *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*, Aranzadi, Madrid, 1997, p. 549; “Para el TEAC, los daños y perjuicios de imposible o difícil reparación pueden producirse en los casos en que la ejecución pudiera causar un perjuicio irreparable que haría perder el recurso o reclamación su propia finalidad (o que, dicho sea de paso, es más probable que ocurra si el acto impugnado es una providencia de apremio o una diligencia de embargo) o los casos en que se invoque nulidad de pleno derecho del acto recurrido”. Sobre las reclamaciones económico-administrativas, cfr. ORTIZ CALLE E., *Reclamaciones económico-administrativas*, en *Procedimiento y proceso administrativo práctico*, dirigido por José Antonio Moreno Molina, Editorial La Ley, Grupo Wolters Kluwer, 2006, p. 821.

En el ámbito jurisdiccional, para el art. 130 Ley General Contencioso Administrativo (en adelante, LJCT), “previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso”.

Sobre la base de esta norma, para la doctrina, es necesaria la existencia del *periculum*. Cfr. GONZÁLES PÉREZ J., *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Cívitas, Madrid, 1998, p. 2060.

<sup>798</sup> CALAMANDREI P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945, p. 139. Para CARNELUTTI F., *Derecho y proceso*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, p. 77, “entre lo rápido y lo bien, el proceso cautelar prefiere lo rápido,

Este presupuesto debe ser alegado y probado, para demostrar su existencia en el caso concreto.<sup>799</sup>

En líneas generales, estos dos presupuestos son necesarios para todas las medidas cautelares tributarias italianas, sin embargo, algunas veces la norma no indica expresamente la necesidad del *fumus boni iuris*.<sup>800</sup>

También en la normativa española las medidas cautelares que aseguran la eficacia de la Administración Tributaria no indican expresamente en la norma la necesidad del *fumus boni iuris*.

No obstante la doctrina lo entiende implícito,<sup>801</sup> y en todo caso considera necesaria la presencia de ambos los presupuestos.<sup>802</sup>

### 2.3 Las características del procedimiento cautelar.

La tutela cautelar se caracteriza por la instrumentalidad<sup>803</sup> respecto de la resolución principal.

---

*mientras el proceso principal prefiere lo bien; el segundo aspira, mientras el primero renuncia a la infalibilidad. El programa del proceso principal se resume en la investigación de la verdad, que es una fórmula ambiciosa; el proceso cautelar se contenta con buscar la probabilidad, que es una fórmula mucho más modesta”.*

<sup>799</sup> Cfr. MONTERO AROCA J., GÓMEZ COLOMER J. L., MONTÓN REDONDO A. y BARONA VILAR S., *Derecho Jurisdiccional*, II, Proceso Civil, 18 ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 695.

<sup>800</sup> Cr., por ejemplo, la hipoteca y el secuestro preventivo disciplinados por el art. 22 del Decreto Legislativo n. 472/1997.

<sup>801</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 141.

<sup>802</sup> Cfr. CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 23; GARCIA DE ENTERRÍA E. y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, II, 12 ed., Civitas, Thomson Reuters, p. 665; GARCÍA DE ENTERRÍA E., *La batalla por las medidas cautelares*, 3 ed., Civitas, Madrid, 2004, p. 208.

<sup>803</sup> Para CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 22, “la nota esencial [de las medidas cautelares] es la de la instrumentalidad, pues dependen de otra situación jurídica principal – un proceso judicial o un procedimiento administrativo –, a partir de la cual nacen para garantizar la eficacia de una decisión posterior definitiva que puede derivarse de esa situación”.

Para CALAMANDREI P., Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945, p. 44, las medidas cautelares “nunca constituyen un fin por si mismas, sino que están

También para la doctrina <sup>804</sup> y la jurisprudencia <sup>805</sup> española la instrumentalidad es una característica de todas las medidas cautelares.

---

*ineludiblemente preordinadas a la emanación de una ulterior resolución principal cuyo resultado práctico aseguran preventivamente*". Las medidas cautelares tienen la "finalidad inmediata de asegurar la eficacia práctica de la resolución principal, que servirá a su vez para actuar el derecho. La tutela cautelar es, con relación al derecho sustancial, una tutela mediata: más que hacer justicia, contribuye a garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia. So todas las resoluciones son un instrumento del derecho sustancial que se actúa a través de ellas, en las medidas cautelares se encuentra una instrumentalidad calificada, o sea, elevada, por así decirlo, al cuadrado: son, en efecto, de una manera inevitable, un medio predispuesto para el mejor éxito de la resolución definitiva, que a su vez es un medio para la actuación del derecho, esto es, son instrumento del instrumento".

Para la doctrina italiana, las medidas cautelares "*non sono mai fine a se stesse, ma sono immancabilmente preordinate alla emanazione di un ulteriore provvedimento definitivo, di cui esse provvisoriamente assicurano la fruttuosità pratica*", P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, p. 21; F. P. LUISO, *Diritto processuale civile – Principi generali*, V ed., Milano, Giuffrè, 2009, p. 20; E. REDENTI, *Diritto processuale civile*, III, Milano, 1957, p. 53; G.A. MICHELI, *Corso di diritto processuale civile*, Milano, I, 1959, pp. 67 e ss.; A. SCAGLIONI, *Il sequestro nel processo civile*, Milano, 1969, pp. 29 e ss.; L. MONTESANO, *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Bari, 1980, p. 183; G. SAMORI, *Ammissibilità di un sequestro conservativo in presenza di un titolo esecutivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1984, pp. 148 e ss.; G. ARIETA, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1985, pp. 38 e ss.; E. T. LIEBAMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1992, p. 208; E. MERLIN, in *Il nuovo processo cautelare*, G. Tarzia (a cura di), Padova, 1993, p. 299; C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, I, XX ed., Torino, 1995, p. 74. Non riconoscono nella strumentalità un carattere tipico delle misure cautelari, C. CALVOSA, *La tutela cautelare (profilo sistematico)*, Torino, 1963, pp. 188 e ss.; A. ROCCO, *Trattato di diritto processuale civile*, V, *Processo cautelare*, Torino, 1966, pp. 58 e ss.; F. TOMMASEO, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1983, pp. 33 e ss.; F. VERDE, *I provvedimenti cautelari. La nuova disciplina*, Cedam, 2006, p. 3.

<sup>804</sup> Cfr. ORTELLS RAMOS F., *La tutela judicial cautelar en el derecho español*, p. 8; DE LA OLIVA SANTOS A., DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ I. y VEGAS TORRES J., *Derecho Procesual Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales*, III ed., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2005, p. 386; CORTÉS DOMÍNGUEZ V. y MORENO CATENA V., *Derecho Procesual Civil. Parte general*, III ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 416; MONTERO AROCA J., GÓMEZ COLOMER J.L., MONTÓN REDONDO A. y BARONA VILAR S., *Derecho Jurisdiccional, Proceso Civil*, 18º ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 692.

<sup>805</sup> En jurisprudencia, cfr. Tribunal Supremo, sentencia 2 de noviembre de 1999; Tribunal Supremo, auto 3 de septiembre de 1992; SAP de Barcelona de 15 de septiembre de 2004 (JUR 2004\307057), "*la instrumentalidad en la medida cautelar, analizada la institución en la generalidad de los casos, significa, como ha puesto de relieve la moderna doctrina procesalista, que la tutela cautelar no constituye una finalidad en sí misma, sino que se halla necesariamente vinculada a la sentencia que pueda dictarse en el proceso principal por la función de asegurar*



Para algunos, la instrumentalidad es la única característica de las medidas cautelares.<sup>806</sup>

Para la mayoría de la doctrina<sup>807</sup>, la tutela cautelar se caracteriza también por la provisionalidad de la medida cautelar que será absorbida por la resolución principal.

También para la doctrina española “la provisionalidad hace referencia al carácter no definitivo de las medidas cautelares, pues éstas desaparecen, perdiendo toda su eficacia sin necesidad de un nuevo pronunciamiento que las revoque, cuando cesan los presupuestos que originaron su adopción y, en todo caso, cuando finaliza el proceso o el procedimiento

---

*su efectividad práctica. Según la doctrina de los autores, si tal sentencia puede considerarse como el instrumento mediante el cual se actúa el Derecho en el caso concreto, la tutela cautelar es, a su vez, el instrumento para que lo anterior pueda producirse sin riesgo de ineffectividad a causa de la necesaria demora de la sentencia”; AAP de Girona de 13 febrero de 2001 (JUR 2001\135972), “las medidas cautelares tienen carácter instrumental respecto del proceso declarativo en que se solicitan así como de la sentencia que en el mismo se dicte, en tanto la relación que existe entre la medida cautelar y la sentencia que recaiga en el proceso principal tiende al aseguramiento de la ejecución de esta”.*

<sup>806</sup> CALDERÓN CUADRADO M.P., *Las Medidas Cautelares Indeterminadas en el Proceso Civil*, Cívitas, Madrid, 1992, p. 33.

<sup>807</sup> Para CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 22, “en segundo lugar, se destaca como característica de las medidas cautelares la provisionalidad o temporalidad de las mismas. La medida cautelar tiene una vocación temporal y está abocada a desaparecer cuando la situación de la que depende sea definitiva y ya no exista el peligro que impedía su eficacia inmediata”.

Para la doctrina española, cfr. MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 75, “la instrumentalidad es la característica principal y esencial de las medidas cautelares. Prácticamente es la que las diferencia de otras figuras afines. Pero no es la única. Consideramos que también son rasgos típicos de esta figura: la provisionalidad y la urgencia”. Cfr., también, CORTÉS DOMÍNGUEZ V., *Derecho Procesal*, Tomo I, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 467; BLASCO PELLICER A., *Las medidas cautelares en el proceso laboral*, Cívitas, Madrid, 1996, p. 29; FAIRÉN GUILLÉN V., *La reforma del proceso cautelar civil español*, en *Temas del ordenamiento procesal*, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1982, p. 49; ARANGÜENA FANEGO C., *Teoría general de las medidas cautelares en el proceso penal español*, Bosch, Barcelona, 1991, p. 79.

Para la doctrina italiana, cfr. P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, p. 14; G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1953, p. 82; A. CONIGLIO, *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Giuffrè, Milano, 1953, p. 2.

principal por resolución definitiva o por cualquier otro medio anormal, como el desistimiento o la caducidad”.<sup>808</sup>

La doctrina ha subrayado que la resolución principal extingue los efectos de las medidas cautelares “no solamente cuando declara que el derecho en previsión de la existencia de la cual ha sido emanada no existe, sino también cuando declara que existe”.<sup>809</sup>

Para un sector de la doctrina la provisionalidad de las medidas cautelares comporta la variabilidad de las mismas.<sup>810</sup>

Otra característica de las medidas cautelares, para la doctrina<sup>811</sup> y la jurisprudencia<sup>812</sup>, es la urgencia.

---

<sup>808</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 91. En doctrina, cfr. SERRA DOMÍNGUEZ M., *Teoría general de las medidas cautelares en Las medidas cautelares en el proceso civil*, Boch, Barcelona, 1974, p. 15.

<sup>809</sup> CALAMANDREI P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945, p. 92.

<sup>810</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 96, “las medidas cautelares no sólo terminan cuando finaliza el proceso o el procedimiento principal, sino, también, cuando desaparecen los presupuestos que originaron su adopción. Por lo tanto, consideramos que la provisionalidad de esta figura entraña su variabilidad [...] No obstante, la naturaleza contingente de los mismos puede dar lugar a que, a pesar de faltar o concurrir en un momento procesal (o preprocesual) determinado, posteriormente aparezcan, desaparezcan, aumenten o disminuyan en su intensidad lo que conllevará consecuentemente, la posibilidad de revocar la medida cautelar otorgada, conceder la previamente denegada o aumentar o disminuir su inicial ámbito mientras dura el proceso principal. Puesto que la función de estas medidas exige una aptitud de continua adaptación a aquello que se trata de asegurar y a las situaciones de peligro”. Cfr. SALA SÁNCHEZ P., XIOL RÍOS J.A. y FERNÁNDEZ MONTALVO R., *Medidas cautelares*, en *Práctica procesal Contencioso-Administrativa*, Tomo IX, Bosch, Barcelona, 1999, p. 463 y ss.

<sup>811</sup> CALAMANDREI P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945, p. 41; CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 22, “el tercer rasgo distintivo de las medidas cautelares es el de la urgencia, que supone su adopción inmediata, para eliminar cualquier circunstancia que pueda hacer imposible el resultado pretendido por la norma”; MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 104, “no basta con que haya un estado de peligro y que la medida cautelar tenga por ello la finalidad de prevenir un daño solamente temido, sino que es preciso además que, a causa de la eminencia del peligro, la medida solicitada tenga carácter de urgencia, en cuanto sea de prever que si la misma se demorase, el daño temido se transformaría en daño efectivo, o se

La urgencia conlleva que la indagación de la existencia del derecho se haga en un procedimiento sumario<sup>813</sup> y rápido, es decir, en un “juicio de probabilidades y de verosimilitud”.<sup>814</sup>

Para algunos estudiosos, son también características de las medidas cautelares la proporcionalidad<sup>815</sup> (en el sentido que deben ser adecuadas,

---

*agravaría el daño ya ocurrido; de manera que la eficacia preventiva de la medida resultaría prácticamente anulada o disminuida*”; CALONGE VELÁZQUEZ, A., *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo*, Comares, Granada, 2007, p. 12.

<sup>812</sup> Auto del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2001 (JUR 2011\45938); STS de 10 de septiembre de 2010 (RJ 2010\6621) y STS de 14 de noviembre de 2007 (RJ\2007\8548), “*incumbe a la administración que adopte o ejecute la medida ponderar adecuadamente la existencia o no de riesgos inminentes y extraordinarios para la salud sin que el invocado principio de precaución despliegue aquí causa exoneradora de responsabilidad alguna ya que la esencia de la norma radica en la inminencia y extraordinariedad del riesgo para la salud. En consecuencia, no se acepta la pretensión interpretativa exoneradora de la responsabilidad general*”.

<sup>813</sup> Cfr., en la doctrina italiana, F. TOMMASEO, *I provvedimenti d'urgenza. Struttura e limiti della tutela anticipatoria*, Padova, 1983, p. 171; L. MONTESANO, *La tutela giurisdizionale dei diritti*, in *Tratt. Dir. civ. it.*, in F. Vassalli (directo da), Torino, 1985, p. 251; P. FRISINA, *La tutela anticipatoria profili funzionali e strutturali*, in *Riv. dir. proc.*, 1986, p. 372; para F. P. LUISO, *Istituzioni di diritto processuale civile*, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009, p. 297,.

<sup>814</sup> CALAMANDREI P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945, p. 36. Para CALDERÓN CUADRADO M.P., *Las Medidas Cautelares Indeterminadas en el Proceso Civil*, Cívitas, Madrid, 1992, p. 118, “*si el retraso en la concesión puede hacer vana la tutela cautelar misma, una medida fácilmente obtenida, en vez de contribuir a asegurar la efectividad de una sentencia, puede servir para dar una rápida victoria al que no tiene razón, de ahí la reserva con que debe acogerse una positiva respuesta*”.

<sup>815</sup> MORILLO MÉNDEZ A., *El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios*, TF, n. 108, 1999, p. 55, “*proporcionalidad significa equilibrio, ponderación; valoración razonable de los intereses en contraposición dialéctica que se defienden en todo procedimientos; y especialmente exigencia por los poderes públicos de cumplimientos individuales que comporten sacrificio de derechos particulares*”. Para GIMENO SENDRA V., *Derecho Procesual Civil*, II, Los procesos especiales, II ed., Colex, Madrid, 2007, p. 39, las medidas cautelares “han de ser las exclusivamente conducentes al aseguramiento pretendido, lo que exige que sean homogéneas con la pretensión principal deducida y proporcionales al resultado”. Sobre la proporcionalidad, cfr. LÓPEZ GONZÁLEZ J.I., *El principio general de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1998; MONTERO DOMÍNGUEZ A., *Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias*, TF, n. 103, 1999, p. 56; CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 129.

suficientes y no excesivas)<sup>816</sup> y la discrecionalidad (en el sentido que el sujeto que puede adoptar las medidas cautelares puede decidir discrecionalmente si adoptar o no las medidas cautelares).<sup>817</sup>

### **3. Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa.**

#### **3.1 Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa en Italia**

Las medidas cautelares en materia tributaria se pueden clasificar en medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa y en medidas cautelares dirigidas a suspender la ejecutividad de los actos tributarios.

Las medidas cautelares italianas dirigidas a garantizar la ejecución forzosa son analizadas en el capítulo precedente escrito en español, que es el resumen de los tres capítulos en italiano.

#### **3.2 Las medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa en España**

En este párrafo se analizan las medidas cautelares españolas dirigidas a garantizar la ejecución forzosa.

Para la doctrina “la necesidad de tutelar los intereses públicos justifica que se puedan adoptar algunas medidas que eviten que aquéllos puedan ser ignorados, perjudicados o burlados. Su carácter preventivo exige que

---

<sup>816</sup> En este sentido, cfr. STS de 26 de enero de 2004 (RJ 2004\491).

<sup>817</sup> Cfr., en doctrina, PERA VERDAGUER F., *Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo. Ley 29/1998, de 13 de julio*, VI ed., Bosch, Barcelona, 1998, p. 793; CALDERÓN CUADRADO, M. P., *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1992, p. 185.

Cfr., en la jurisprudencia, ATS de 8 de julio de 1981 (RJ 1981\3234); STS de 29 de abril de 1994 (RJ 1994\2945).

puedan tomarse antes de que el hipotético perjuicio llegue a producirse, pues de otro modo dejarían de tener sentido”.<sup>818</sup>

Estas medidas cautelares están reguladas por el art. 81 LGT, titulado “medidas cautelares”.<sup>819</sup>

---

<sup>818</sup> JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ y GABRIEL CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 24 ed., 2013, p. 492.

<sup>819</sup> Existen también otras normas en la Ley General Tributaria que permiten la adopción de medidas cautelares por la Administración tributaria.

Por ejemplo, hay el art. 41, apartado 5, LGT. Este artículo establece que la Administración tributaria pueda adoptar las medidas cautelares establecidas por el art. 81 LGT sobre los bienes de los responsables solidarios de la deuda tributaria.

Relativamente a los responsables solidarios en el I.R.P.F., cfr. CARRASCO PARRILLA P. J., *Los responsables solidarios en la obligación real de contribuir en el I.R.P.F.*, en Revista Crónica Tributaria, n. 73, 1995, p. 22.

Sobre la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, cfr. LÓPEZ LÓPEZ HUGO, *Responsabilidad tributaria por levantamiento del velo*, Boletín Oficial del Estado, 2009.

El artículo 162, apartado 1, LGT, intitulado “*facultades de la recaudación tributaria*”, establece que para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación pueden adoptar medidas cautelares.

El artículo 210, apartado 3, LGT, intitulado “*instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria*”, establece que “*en el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley*”.

Sobre las sanciones tributarias, cfr. ZORNOZA PÉREZ J. y MARIN-BARNUEVO FABO, *Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario*, en Revista Crónica tributaria, n. 71, p. 85; ZORNOZA PÉREZ J., *El régimen sancionador de la Ley 20/1989 (Comentario al Auto del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 1991)*, en Revista Crónica tributaria, n. 63, p. 131; ZORNOZA PÉREZ J. y LÓPEZ H., *Las sanciones Administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria*, 2008, Marcial Pons, 2008; ZORNOZA PÉREZ J. y GABRIEL MUÑOZ MARTINEZ, *Infracciones y sanciones tributarias*, en Universidad Externado de Colombia, 2007, p. 673; ZORNOZA PÉREZ J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias: los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992; LÓPEZ LÓPEZ HUGO, *La configuración de las infracciones y sanciones en el Derecho Tributario*, en Universidad Externado de Colombia.

El artículo 146 LGT, intitulado “*medidas cautelares en el procedimiento de inspección*”, establece que “*1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.*”

El primer apartado de este artículo prevé que “para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”.<sup>820</sup>

Este párrafo prevé expresamente que esta medida cautelar tiene carácter provisional, es decir, “limitadas en el tiempo”.<sup>821</sup>

También, parece estar implícito en el artículo la necesidad de que exista *periculum in mora* ya que se indica que la Administración tributaria puede

---

*Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.*

*2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.*

*3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron”.*

Sobre las inspecciones tributarias, cfr. ORTIZ CALLE E., *Los efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras sobre la prescripción de la obligación tributaria*, en Centro de estudios financieros –contabilidad y tributación, n. 71, 1996, p. 91; ORTIZ CALLE E., *Los Planes de Inspección en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, n. 93, 1997, p. 19.

<sup>820</sup> Para la doctrina hay cobro frustrado “cuando la deuda tributaria no pudiera hacerse efectiva en el procedimiento ejecutivo, por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables. Estaríamos, por tanto, ante una imposibilidad objetiva y actual de cobrar la deuda tributaria, bien por inexistencia de bienes, bien por la falta de valor o capacidad de los mismos para garantizar el montante de la deuda [...] La segunda de las circunstancias consiste en que el cobro se vea gravemente dificultado, haciendo más gravoso de lo normal la exigencia de su cumplimiento para la Administración tributaria, constituyendo, incluso, un paso previo a la frustración de la deuda”, MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 123.

<sup>821</sup> JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ y GABRIEL CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 24 ed., 2013, p. 493.

Para MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 91, “este precepto contiene una tautología, puesto que el propio concepto de medida cautelar lleva incluido su carácter provisional. No existen medidas cautelares que no sean provisionales. Por lo tanto, entendemos que debería suprimirse esta alusión en el citado artículo”.

adoptar medidas cautelares sólo cuando existan indicios racionales de frustración del cobro.

También se puede deducir de la redacción del artículo que la medida es discrecional, ya que se dice que la Administración tributaria “podrá adoptar medidas cautelares”.

El legislador español ha utilizado el verbo “poder” en lugar de “deber” y por tanto la Administración tributaria no queda obligada a adoptar medidas cautelares cuando existe peligro de que el cobro pueda ser frustrado o gravemente dificultado.

Es interesante destacar que el legislador, como presupuesto, no prevé la necesidad de probar que el cobro pueda quedar frustrado o gravemente dificultado, sino que se limita a exigir que haya suficientes “indicios racionales”.

El primero párrafo del artículo 81 prevé que “la medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

Esta disposición parece relevante, ya que, obliga a la Administración tributaria – el legislador utiliza el verbo “deber” en lugar del verbo “poder” – a notificar la medida cautelar al sujeto afectado y al mismo tiempo prevé que este acto deba ser motivado.

El segundo párrafo del art. 81 LGT prevé que “cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”.

Esta disposición parece tener como objetivo acelerar el procedimiento de adopción de medidas cautelares relativas a créditos tributarios de otros Estados o entidad internacional o supranacional.

En efecto, se pueden adoptar medidas cautelares sin necesidad de actos de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

No obstante, esto parece posible únicamente en el marco de la asistencia mutua.

El tercer párrafo del art. 81 LGT prevé que “las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda”.

El hecho de que el legislador utilice la conjunción “y” en lugar de la disyuntiva “o”, indica que estos dos presupuestos deben coexistir.

La segunda parte de este párrafo prevé que “en ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.<sup>822</sup>

Esta disposición protege el contribuyente, ya que, aún dándose los presupuestos para la adopción de las medidas cautelares, éstas no se adoptarán si puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

El apartado 4 prevé las tipologías de medidas cautelares que se pueden adoptar.

En primer lugar, la letra a) prevé “la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria.

---

<sup>822</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 189, “los art. 81.2 y 146.2 de la LGT disponen que, en ningún caso, podrán adoptarse aquellas medidas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. [...] Este límite, junto con los demás, cumple la función de garantizar los derechos del afectado, permitiendo la impugnación de las medidas cautelares, cuando se produzca esta circunstancia e, incluso, posibilitando la solicitud de indemnización de los daños causados por el mal funcionamiento de los servicios públicos (arts. 139 y 141 de la LRJ-PAC). Téngase en cuenta que, en la práctica, éste será el motivo más alegado por los interesados para intentar cuestionar la legalidad del acto administrativo por el que se adopte una medida cautelar. En este contexto, la Administración deberá intentar obtener, para el caso concreto, un difícil equilibrio: adelantar, de una lado, el mayor número posible de actuaciones para asegurar su eficacia, y poner extremo cuidado, de otro, en que tales medidas no produzcan los perjuicios irreparables”. Cfr. CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 135.



La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución”.<sup>823</sup>

Este párrafo enumera las medidas cautelares que la Administración tributaria puede adoptar.

En primer lugar, indica la posibilidad de retención del pago de devoluciones tributarias<sup>824</sup> o de otros pagos que debe realizar la Administración tributaria.

Las devoluciones tributarias<sup>825</sup> pueden ser devoluciones de ingresos indebidos, devoluciones relativas a pagos realizados conforme a las normas jurídicas y devoluciones relativas a la declaración de inconstitucionalidad de una norma o relativa a la infracción del Derecho comunitario.<sup>826</sup>

Esta norma impide a la Administración tributaria – sobre la base de una necesidad de tutela cautelar – de ordenar la retención de pagos que otras Administraciones públicas deban hacer.

---

<sup>823</sup> Sobre esta medida, cfr. Cfr. GARCÍA PALACIOS J., *El nuevo régimen de las medidas cautelares*, en AA.VV., *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 683.

<sup>824</sup> Sobre las devoluciones tributarias, vd. SERRANO ANTÓN F., *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996; NAVAS VÁZQUEZ R., *Las devoluciones de los ingresos tributarios*, Civitas, Madrid, 1992.

<sup>825</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 55, “podrá ser objeto de la medida cautelar de retención cualquier supuesto de devolución que traiga causa en cantidades ingresadas en concepto de tributos, correspondiente, tanto a ingresos indebidos como a pagos realizados conforme a las normas jurídicas aplicables (tributos gestionados por el sistema de pagos a cuenta, devoluciones en el IVA por exceso de las cuotas soportadas sobre las devengas, etc.)”. En doctrina, CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 143.

<sup>826</sup> Sobre este tema, cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., *Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario*, en Noticias de la UE, n. 167, 1998, p. 41; DE MIGUEL CANUTO E., *Devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario*, Tribuna Fiscal, n. 241, 2010, p. 40; PALAO TABOADA, C., *Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación*, en Revista de Contabilidad y Tributación, n. 195, 1999, p. 3; PONT CLEMENTE J. F., *El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario*, Quincena Fiscal, n. 5, 2010, p. 39.

En efecto, la norma indica expresamente la retención de otros pagos que sólo la Administración tributaria deba realizar.

La Resolución n. 3, de 6 de febrero 2002 de la Dirección General de la AEAT, en el apartado V.2.1.<sup>827</sup> dicta instrucciones sobre el procedimiento de devolución de ingresos.

Sobre la base de esta Resolución, la Administración tributaria a cada proceso de ordenación realiza un cruce informático de los acuerdos a pagar con el Sistema Integrado de Recaudación (SIR), con objeto de

---

<sup>827</sup> “Actuaciones previas.-Previamente a cada proceso de ordenación se realizará un cruce informático de los acuerdos a pagar con el Sistema Integrado de Recaudación (SIR), con objeto de localizar contribuyentes con devoluciones acordadas a su favor, y que a su vez estén en alguna de las siguientes circunstancias:

*Ser deudores de la Hacienda Pública o por cualquier otro ingreso de derecho público cuya gestión corresponda a la Agencia Tributaria, en periodo ejecutivo.*

*Ser deudores declarados fallidos, cuyas deudas no hubieren prescrito.*

*Haberse iniciado un procedimiento de compensación a instancia del interesado*  
*Tener expediente de aplazamiento resuelto, con vencimientos activos marcados con cláusula de afectación de devoluciones.*

*Tener deudas paralizadas en proceso concursal.*

*Ser responsable subsidiario o solidario.*

*Tener deudas del segundo titular. En el caso de devoluciones correspondientes al IRPF en su modalidad de declaración conjunta, tratándose de miembros de la misma unidad familiar, se comprobará si todos los titulares de la devolución son deudores de deudas cuya gestión corresponde a la AEAT.*

*Tener con la Hacienda Pública deudas liquidadas en período voluntario o deudas devengadas pendientes de liquidar, pudiendo ejercer la Administración Tributaria el derecho a adoptar las medidas cautelares de carácter provisional a que se refiere el artículo 128 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por el artículo 28.5 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

*Asimismo, se realizará un cruce de los datos de cada perceptor con la base de datos correspondiente, con el fin de detectar contribuyentes con incidencias que impidan el pago de la devolución o afecten al importe líquido a satisfacer, por tener el perceptor de la devolución deudas pendientes de descontar con terceros (Juzgados y Tribunales, Seguridad Social y otras Administraciones y Entes Públicos) o por deudas de sociedades vinculadas.*

*De todos estos cruces se obtendrán relaciones en soporte informático, accesibles para consultas por pantalla desde las correspondientes oficinas gestoras competentes de la Agencia Tributaria, según los diferentes motivos de retención.*

*La comprobación y resolución de las incidencias contenidas en la relación de devoluciones retenidas por incidencias que impidan su pago, corresponde a la Oficina Gestora competente para acordar la devolución. La resolución de las restantes situaciones corresponderá a las unidades de Recaudación [...]”.*

localizar contribuyentes con devoluciones acordadas a su favor, y que a su vez tienen deudas tributarias liquidadas.

Estas instrucciones prevén que “los órganos de recaudación competentes procederán a la compensación de las devoluciones en el importe concurrente con las correspondientes deudas. Si la devolución fuera mayor que la deuda, se tramitará el pago por la cantidad restante”.

Este apartado prevé que la Administración tributaria debe notificar al interesado la retención cautelar de devoluciones tributarias sino no de otros pagos.

En efecto, la norma prevé expresamente esta obligación sólo para “la retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria”.

No obstante, el apartado n. 2 de este artículo prevé la obligación general de notificar las medidas cautelares, por tanto, entiendo que igualmente sería necesario también la notificación de la retención de otros pagos realizados por la Administración tributaria.

La norma habla de “retención cautelar total o parcial”. Por tanto, creo que la retención será total cuando la deuda tributaria sea igual o mayor a la devolución y, viceversa, será parcial cuando la deuda tributaria sea menor a la devolución. Este precepto parece conforme al principio de proporcionalidad.

La doctrina ha subrayado que “no debe confundirse esta figura con el derecho de retención regulado en el art. 80 de la LGT. A parte de que se trata de una garantía del crédito tributario, también se diferencia por el objeto genérico de la retención. Mientras que en la medida cautelar que aquí estudiamos siempre es una cantidad de dinero, en aquélla lo constituyen las mercancías presentadas a despacho”.<sup>828</sup>

La letra b) prevé “el embargo preventivo<sup>829</sup> de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva”.

---

<sup>828</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 55, nota n. 10.

<sup>829</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 54, “el embargo preventivo no supone que el actor perciba la cantidad reclamada, sino la sujeción de determinados bienes a la ejecución futura y una

El legislador emplea el término “bienes” sin alguna especificación, por lo que cubriría tanto los bienes muebles como los bienes inmuebles.

Existe jurisprudencia y resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que han admitido el embargo preventivo de bienes inmuebles<sup>830</sup>, bienes muebles como vehículos<sup>831</sup> y también créditos<sup>832</sup> y cuentas corrientes.<sup>833</sup>

La doctrina ha destacado que el embargo preventivo de bienes y derechos no se debe confundir con el embargo ejecutivo que se dirige inmediatamente al cobro forzoso.

De manera diferente, el embargo preventivo tiene como finalidad garantizar el pago de las deudas y no se dirige de modo inmediato a la realización de los bienes embargados.<sup>834</sup>

La letra c) prevé “la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos”.

Para la doctrina, estas prohibiciones constituyen “privaciones o restricciones del poder de disposición propio de los derechos subjetivos que impiden que puedan ser enajenados o gravados en tanto subsistan las privaciones impuestas”.<sup>835</sup>

---

*cierta preferencia a percibir el producto resultante de su realización forzosa”.* En doctrina, CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 161; PÉREZ ROYO F. y AGUALLO AVILÉS A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 518.

<sup>830</sup> STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de enero de 1999 (JT 1999\160), F.D; Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ 004834); STSJ de Madrid de 11 de junio de 2004 (JUR 2004/272123).

<sup>831</sup> SAN de 26 de diciembre de 2007 (JUR 2008, 89440); STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de enero de 1999 (JT 1999\160).

<sup>832</sup> SAN de 29 de junio de 2009 (JUR 2009\318706); STSJ de Andalucía de 19 de diciembre de 2008 (JUR 2009\160206); STSJ de Murcia de 25 de mayo de 2009 (JUR\2009\302820).

<sup>833</sup> Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 2007 (NFJ028073).

<sup>834</sup> Cfr. SIERRA BRAVO R., *Procedimiento recaudatorio*, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, XVI, Edersa, Madrid, 1983, p. 308.

<sup>835</sup> GARCÍA PALACIOS J., *El nuevo régimen de las medidas cautelares*, en AA.VV., *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 685.

Estas prohibiciones – respecto los bienes que pueden ser inscritos en el Registro de Bienes Muebles<sup>836</sup> – serán objeto de inscripción registral, por lo que respecta a su eficacia frente a terceros.<sup>837</sup>

La letra *d)* prevé “la retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”.

Finalmente, la letra *e)* prevé “cualquier otra legalmente prevista”. Ésta es una clausula “abierta” que admite la posibilidad de adoptar cualquiera medida cautelar prevista por el ordenamiento jurídico.

Por esta razón creo que la doctrina ha afirmado que “las medidas cautelares a adoptar son indeterminadas”.<sup>838</sup>

La Administración Tributaria española suele adoptar la retención de pago por la facilidad de su tramitación<sup>839</sup> y el embargo preventivo de bienes y derechos.<sup>840</sup>

El apartado n. 5 prevé que “las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”.

---

<sup>836</sup> Sobre este tema, cfr. GÓMEZ MATOS M., *El registro de bienes muebles*, Thomson Aranzadi, Cicur Menor, 2005; MARTÍNEZ-GIJÓN MACHUCA P., *El registro de bienes muebles*, Marcial Pons, Barcelona, 2006.

<sup>837</sup> Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS A., *Artículo 81. Medidas cautelares*, en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004, p. 609.

<sup>838</sup> JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ y GABRIEL CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 24 ed., 2013, p. 493.

<sup>839</sup> Cfr. HINOJOSA TORRALVO J.J., *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs derecho tributario, Barcelona, 1995.

<sup>840</sup> Cfr. ORTELLS RAMOS M. y CALDERÓN CUADRADO M.P., *La tutela judicial cautelar en el derecho español*, Comares, Granada, 1996, p. 37.

Ya que estas medidas se pueden adoptar “durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos”<sup>841</sup> entiendo que se puedan adoptar en los procedimientos de gestión<sup>842</sup>, inspección y recaudación.<sup>843</sup>

En efecto, el Título III de la Ley General Tributaria, intitulado “la aplicación de los tributos”, prevé que los procedimientos de aplicación de los tributos comprende el “procedimiento de gestión tributaria” (Capítulo III), el “procedimiento de inspección” (Capítulo IV) y el “procedimiento de recaudación” (Capítulo V).<sup>844</sup>

La primera parte del apartado n. 6 prevé que “los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

---

<sup>841</sup> MENÉNDEZ MORENO ALEJANDRO, *Derecho financiero y tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, XIII ed., Thomas Reuters, 2012, p. 264, afirma que las medidas cautelares “se regulan en el artículo 81 de la LGT, de donde se desprende que la Administración tributaria competente para recaudar la deuda tributaria puede adoptar tales medidas en cualquiera de los procedimientos de aplicación de los tributos”.

<sup>842</sup> Sobre el procedimiento de gestión, cfr. ORTIZ CALLE E., *Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria*, en Estudios sobre la Ley General Tributaria, Editorial Lex Nova, 2006, p. 479. Sobre la terminación transaccional de los procedimientos tributarios, cfr. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M. L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1997.

<sup>843</sup> Cfr. CALVO VÉRGEZ J., *La adopción de medidas cautelares en el procedimiento ejecutivo de recaudación: principales cuestiones conflictivas*, TF, n. 259, 2012.

<sup>844</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 22, examinando el art. 81 LGT afirma que “genéricamente, se trata de medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria, pero no se adoptan sólo en el procedimiento de recaudación; son susceptibles de aplicarse en cualquier fase de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la fase de propuesta de liquidación tributaria, y también en el de revisión de oficio o mediante recurso e incluso en el procedimiento sancionador, al menos en los casos en que no ha habido recurso contra el acto resolutorio”.

Sobre el procedimiento de recaudación, cfr. CARRASCO PARRILLA P. J., *El procedimiento de recaudación*, en Manual de Derecho Tributario. Parte General, dirigido por el Prof. Dr. D. Miguel Ángel Collado Yurrita, 1 ed., Ed. Atelier, Barcelona, 2006.

c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente”.

Esta disposición confirma el carácter provisional de las medidas cautelares, así como previsto por el apartado 1 del art. 81 LGT.

De hecho, estas medidas pierden eficacia en el plazo de seis meses desde sus adopción, salvo que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales o se sustituyen por otras garantías<sup>845</sup>.

La letra c) de este apartado prevé que la medida cautelar puede ser sustituida por otra garantía que se estime suficiente, cuando el interesado lo solicite.

Éste ultimo apartado no parece admitir la sustitución parcial, en el sentido de que el interesado pueda dar una garantía de valor inferior a aquella de la medida cautelar y, por tanto, sustituir parcialmente la medida cautelar.

La letra c) que prevé la cesación de las medidas cautelares cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción, en cambio, no prevé la necesidad de una solicitud del interesado, por tanto, se entiende que también la Administración tributaria puede revocar las medidas cautelares.

Si esta interpretación es correcta, llevaría a confirmar que el poder de adoptar medidas cautelares es un poder discrecional de la Administración tributaria.

La segunda parte de la letra c) prevé que “en todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval

---

<sup>845</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 92, “hay ocasiones en las que los efectos – todos o algunos – de las medidas cautelares otorgadas se convierten en definitivos, principalmente tratándose de medidas anticipatorias. Piénsese en un embargo preventivo adoptado por la Administración Tributaria. En tal caso, la diligencia que se dicte en el curso del procedimiento de apremio consolidará los efectos producidos por la medida cautelar. A partir de entonces, estos efectos encontrarán la justificación de su permanencia no en la medida cautelar sino en la resolución principal. No obstante, aunque los efectos sean los mismos, sigue estando presente la nota de provisionalidad, puesto que el embargo preventivo ha finalizado una vez que ya sido sustituido por el embargo ejecutivo”.

solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado”.

Esta parte de la letra *c)* prevé dos casos en la cual las medidas cautelares deben ser de manera obligatoria levantadas.

Si se verifican estos casos, la Administración se verá obligada a levantar las medidas cautelares porque el legislador ha adoptado el verbo “deber” en lugar de “poder”.

Finalmente, la letra *d)* prevé que el plazo de seis meses puede ser ampliado por acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder seis meses.

Creo que el legislador, con el término “acuerdo”, se refiera a una resolución unilateral, ya que si fuera un acuerdo en el sentido de pacto entre dos partes, habría indicado expresamente que el acuerdo sería con el interesado pero no creo que este último sujeto tenga interés en ampliar dicho plazo.

Este acuerdo debe ser “motivado” pero la norma no prevé cuáles deben ser los presupuestos de esta ampliación por tanto entiendo que la Administración tributaria podría ampliar dicho plazo a su discreción.

El apartado 7 prevé que “se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria”.

Cuando se verifican estos presupuestos me parece que la Administración tributaria podrá acordar directamente el secuestro preventivo sin adoptar antes medidas cautelares.



También este poder parece discrecional, ya que el legislador utiliza el verbo “poder” el lugar del verbo “deber”.

Para la doctrina, las actividades de carácter lucrativo son las “actividades que busquen la consecución de un lucro o beneficio”.<sup>846</sup>

Estas medidas se adoptan para los ambulantes y empresas que tienen como carácter la “movilidad” y por tanto no ofrecen garantías en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.<sup>847</sup>

La doctrina ha subrayado que esta especie de embargo preventivo no se adopta con frecuencia.<sup>848</sup>

Otra parte de la doctrina ha subrayado que estas medidas cautelares tienen relevancia, ya que existen muchas actividades o espectáculos caracterizados por su “movilidad” y que generan importantes rendimientos económicos.<sup>849</sup>

### **3.3 Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el ámbito internacional y en el marco de la asistencia mutua.**

La adopción de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria puede provenir también por las Administraciones Tributarias

---

<sup>846</sup> APARICIO PÉREZ Z., *Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)*, en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 1399.

<sup>847</sup> Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO A., *Las garantías del crédito tributario*, REDF, n. 30, 1981, p. 213 y ORÓN MORATAL G., *Recaudación: embargo de bienes*, in VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, p. 1639.

<sup>848</sup> MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 58, “conviene advertir que existe una escasa jurisprudencia en relación con este tipo de embargo preventivo, lo que refleja la poca litigiosidad en esta materia, aspecto que, a su vez, demuestra la irrelevancia práctica de esta figura. No sabemos si la causa radica en que los órganos que deben adoptarlo no poseen la información necesaria sobre la realización de estas actividades, o bien, en la necesidad de personarse in situ en el lugar de realización, función que parece más propia de la inspección que de los órganos de recaudación”.

<sup>849</sup> Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS A., *Artículo 81. Medidas cautelares*, en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004, p. 564; CORCUERA TORRES A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 1998, p. 184.

extranjeras que pueden solicitar a otra Administración Tributaria la adopción de medidas cautelares sobre la base de propios créditos por tributos, intereses de demora y sanciones administrativas tributarias.

Este problema no es de fácil solución, porque se deben aplicar las normativas internacionales y las eventuales convenciones estipuladas por los Estados.<sup>850</sup>

En efecto, la Administración Tributaria extranjera no puede ejercer directamente sus propios poderes en el territorio de otro Estado, de otra manera violaría la soberanía territorial.<sup>851</sup>

En el ámbito internacional se hace referencia al artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCSE.

Este artículo, introducido en el 2003, prevé en su apartado 4 que uno Estado contratante puede solicitar otro Estado contratante por la adopción de medidas cautelares sobre los bienes de un contribuyente.

El artículo 19 del Comentario prevé que un Estado contraente puede solicitar la adopción de estas medidas cuando no puede solicitar la ejecución forzosa de los bienes del contribuyente.

Este puede suceder cuando el contribuyente, en el Estado extranjero, ha impugnado el acto de liquidación de tributos o de sanciones administrativas tributarias y el juez ha suspendido los efectos ejecutivos.

El artículo 27 del párrafo 20 del Comentario indica como medida cautelar que se pueden adoptar el embargo preventivo.

Por tanto, si el Estado español y el Estado italiano prevén en propios Convenios de doble imposición una clausula respecto a la adopción de medidas cautelares, éstas podrán solicitar la adopción de medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deudas tributarias en otros Estados y, por otro lado, los Estado contratante podrán solicitar al Estado

---

<sup>850</sup> Sobre las convenciones internacionales, en la doctrina italiana, cfr. C. SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali)*, in *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè, Milano, p. 517.

<sup>851</sup> En relación a los problemas de territorialidad en el derecho tributario italiano, cfr. G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, 2004.

español o el Estado italiano la adopción de medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deudas tributarias en sus territorios.

En ámbito europeo<sup>852</sup>, acerca de la asistencia en materia de recaudación (y adopción de medidas cautelares) se aplica la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 marzo 2010 según el cual los Estados miembros deben tratar los créditos de otros Estados miembros como si fueran propios.<sup>853</sup>

La Directiva establece las normas por la cuales los Estados miembros deben suministrar, a otro Estado miembro, la asistencia<sup>854</sup> por la recuperación de los créditos de cualquier tipo surgidos en otro Estado miembro.<sup>855</sup>

Esta asistencia atañe también a la adopción de medidas cautelares.

Con fin de que las medidas cautelares puedan ser adoptadas en el Estado miembro recurrido, la autoridad solicitante debe presentar una apropiada solicitud.<sup>856</sup>

Sobre la solicitud de la autoridad solicitante la autoridad recurrida aplica las medidas cautelares si se puede sobre la base de la legislación nacional y conforme a la propia costumbre administrativa.<sup>857</sup>

---

<sup>852</sup> En la doctrina italiana, cfr. MORENO GONZÁLES S., *Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información*, Crónica tributaria, n. 146, 2013, p. 193; A. DI PIETRO, *La asistencia tributaria y la protection juridica del contribuyente*, in *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Union Europea*, Fernando Fernandez Marin, Barcelona, Tirnt, 2006, p. 15 e ss.; A. DI PIETRO, *Lo scambio d'informazioni fiscali e la piena realizzazione degli obiettivi del Trattato UE*, in *El intercambio de informacion como asistencia tributaria externa del estado en la Unione Europea*, a cura di Fernando Fernandez Martin, Valencia, Tirant lo blach, 2006, p. 14 e ss.

<sup>853</sup> Art. 13, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>854</sup> Art. 1, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>855</sup> Art. 2, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>856</sup> Art. 10, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24.

<sup>857</sup> Cfr. Art. 16, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24, "1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar,

Creo sea importante destacar que en esta Directiva un Estado miembro puede solicitar la adopción de medidas cautelares sobre la base de créditos de cualquier tipo mientras, la anterior Directiva 2008/55/CE sobre la asistencia mutua prevía un listado de determinados créditos.<sup>858</sup>

En el Estado italiano, después la emisión de la Directiva 2010/24/UE, el legislador no ha modificado las normas en materia tributarias relativas a las medidas tributarias.<sup>859</sup>

---

*sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.*

*El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.*

*2. La solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente”.*

<sup>858</sup> “Artículo 2. La presente Directiva se aplicará a todos los créditos correspondientes a:

*a) Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA) y del Fondo Europeo Agrícola para el Desarrollo Rural (Feader), incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones;*

*b) las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de*

*mercado para el sector del azúcar;*

*c) los derechos de importación;*

*d) los derechos de exportación;*

*e) el impuesto sobre el valor añadido;*

*f) los impuestos especiales sobre:*

*i) Los tabacos manufacturados,*

*ii) el alcohol y las bebidas alcohólicas,*

*iii) los aceites minerales;*

*g) los impuestos sobre la renta y el patrimonio;*

*h) los impuestos sobre las primas de seguros;*

*i) los intereses, recargos y multas administrativas, los gastos de los créditos a que se refieren las letras a) a h), con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida.*

*Se aplicará, asimismo, a los créditos correspondientes a los impuestos idénticos o similares a los impuestos sobre primas de seguros contemplados en el artículo 3, punto 6, que se añadan o sustituyan a los mismos. Las autoridades competentes de los Estado miembros se comunicarán mutuamente y a la Comisión las fechas de entrada en vigor de estos impuestos”.*

<sup>859</sup> En doctrina, MORENO GONZALES S., *Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en*

En este Estado, relativamente a los créditos tributarios de otros Estados miembros, se aplica el Decreto Legislativo 9 abril 2003 n. 69 y el Decreto Ministerial 22 julio 2005, n. 179.

El Decreto Legislativo n. 69/2003 prevé las normas de asistencia para la recuperación de los créditos tributarios surgidos en otro Estado miembro.<sup>860</sup>

La autoridad extranjera puede formular una solicitud de recuperación solamente si el crédito que permite la ejecución no es impugnado en el Estado miembro donde tiene la sede, excepto que exista una expresa voluntad de proseguir la recuperación.

Además, para ejecutar la recuperación en el Estado recurrido, la autoridad del Estado solicitante debe haber iniciado en el propio Estado los trámites de recuperación y éstas no pueden consentir la satisfacción integral del crédito.<sup>861</sup>

En el Estado Español, después la emisión de la Directiva 2010/24/UE, el legislador ha modificado el artículo 81 LGT, estableciendo en el apartado 2 que “Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”.

Finalmente, se puede recordar que el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, suscrito el 25 enero 1998 prevé en su artículo 1 que el ámbito de aplicación de este Convenio atañe también las medidas cautelares y, en su artículo 16 prevé que para tutelar los créditos tributarios, un Estado contraente puede solicitar otro Estado la adopción de medidas cautelares también cuando no es posible solicitar el cobro de la deuda tributaria.

---

*transposición de la Directiva 2010/24/UE*, en Revista técnica tributaria, n. 97, 2012, p. 75.

<sup>860</sup> Art. 1, Decreto legislativo 09 aprile 2003 n. 69.

<sup>861</sup> Art. 5 e 7, Decreto legislativo 09 aprile 2003 n. 69.

Este Convenio fue firmado por España e Italia.<sup>862</sup>

### **3.4 Una breve comparación.**

Una vez examinadas en el precedente capítulo las medidas cautelares italianas dirigidas a garantizar la ejecución forzosa (en el capítulo previo) y las medidas cautelares españolas dirigidas a garantizar la ejecución forzosa, se puede realizar una breve comparación.

En primer lugar, se puede constatar que la Administración tributaria, en ambos países, puede adoptar medidas cautelares para garantizar la ejecución forzosa.

En segundo lugar, se puede decir que en ambos los países el legislador, en la regulación de estas medidas cautelares, hace referencia expresa a el presupuesto de *periculum in mora* sino a el presupuesto de *fumus boni iuris*.

A pesar de todo, para algunos estudiosos de ambos los países resulta necesaria la existencia de ambos presupuestos para poder adoptar las medidas cautelares.

En tercer lugar, en ambos países las medidas cautelares tiene eficacia provisional y, por tanto, sus efectos pierden eficacia cuando se verifican específicos presupuestos.

Las medidas cautelares de ambos países tienen también en común que son discrecionales, es decir cuando se dan los presupuestos, las Administraciones tributarias pueden decidir facultativamente si adoptarlas o no.

Sin embargo, también se perciben algunas diferencias.

Mientras que en España, estas medidas deben ser siempre notificadas y motivadas, en Italia no es así.

---

<sup>862</sup> Otros países que han suscrito este Convenio son: Azerbaiyán, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, Finlandia, Francia, Georgia, India, Islandia, Irlanda, Japón, México, Moldavia, Países Bajos, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovenia, Suecia, Ucrania, Reino Unido y Estados Unidos de América.

Come se describe en los capítulos anteriores, para algunas medidas cautelares, como la suspensión de los pagos previsto por el art. 69, c. 6 R.D. n. 2440/1923 la Administración no está obligada a notificar la adopción de la suspensión del pago y, en consecuencia, no está prevista ninguna obligación de motivación.

En relación a otros tipos de medidas cautelares, por otro lado, la normativa no prevé que el acto de adopción de las medidas cautelares deba ser motivado.

Por ejemplo, en la hipoteca recaudatoria disciplinada por el art. 77 del D.P.R. n. 602/1973.

A pesar de esto, la doctrina italiana mayoritaria, basándose su algunos principios administrativos y tributarios generales, afirma que la Administración tributaria está obligada siempre a notificar y motivar todos los actos tributarios, incluidos aquéllos que admiten la adopción de medidas cautelares.

Además, el tercer párrafo del art. 81 LGT prevé que las medidas cautelares deben ser proporcionadas al daño<sup>863</sup> que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.

Por el contrario, no todas las medidas cautelares italianas prevén que las medidas cautelares deben ser adoptadas en manera proporcionada al daño o en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.

Esta garantía para los contribuyentes está prevista expresamente, por ejemplo, en la suspensión de las devoluciones disciplinada por el artículo 23, apartado 1, del Decreto Legislativo n. 472/1997 pero no es prevista expresamente por el art. 69, c. 6 R.D. n. 2440/1923.

También en este caso, para un sector de la doctrina, es necesario respetar este vínculo, pero, la norma no lo prevé.

Por tanto, se puede sostener que la normativa española, en relación a estas diferencias, es más garantista de los derechos de los contribuyentes.

---

<sup>863</sup> Sobre el principio de proporcionalidad, cfr. SARMIENTO RAMÍREZ ESCUDERO D., El control de proporcionalidad de la actividad administrativa, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, p. 318.

No obstante, la normativa italiana parece más garantista de los derechos de los contribuyentes en otros aspectos. Por ejemplo, en muchas medidas cautelares que puede adoptar la Administración tributaria italiana hay un trámite de audiencia.

No obstante, en algunos casos, cuando hay una extraordinaria urgencia, la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares *inaudita parte*. Aunque ésta no es la regla general.

En las medidas cautelares establecidas por el art. 81 LGT no hay un trámite de audiencia.

En general, el Tribunal Constitucional Español ha dicho que el derecho de audiencia no es un derecho fundamental de la tutela cautelar efectiva.<sup>864</sup>

Sin embargo, hay autos de signo contrario.<sup>865</sup>

Para un sector de la doctrina, la audiencia debería ser la regla general.<sup>866</sup>

La imposibilidad de impugnar estas medidas tributarias, debería conllevar una violación del derecho de defensa, derecho protegido en el artículo 24 CE.

Por otro lado, en las medidas cautelares italianas se prevé casi siempre que los actos de adopción de medidas cautelares son impugnables.

---

<sup>864</sup> Cfr., entre otros, el auto n. 232 de 25 de mayo de 1983 y el auton. 1106 de 13 de octubre de 1987.

<sup>865</sup> Auto del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1993 y STSJ de Galicia, de 10 de diciembre 1998; STSJ de Murcia de 25 de mayo de 2009 y la Resolución del TEAR de Valencia de 28 de julio de 2006.

<sup>866</sup> MASSAGUER J., *Las medidas cautelares en la ley de competencia*, RDM, n. 206, 1992, p. 759; MESEGUER YEBRA, *Las medidas provisionales en vía administrativa*, Bosh, Barcelona, 2000, p. 16. Para MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, *Las medidas cautelares tributaria*, Atelier, 2009, p. 110, “*compartimos la opinión de los autores que defienden el trámite de audiencia como regla general. Sólo en los casos de extrema urgencia, se justificaría la adopción de medidas cautelares inaudita parte, pero con la obligación de realizarla en los días siguientes*”; GARCÍA NOVOA C., “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en AA.VV., *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, p. 368; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES A., *Las nuevas medidas cautelares tributarias: requisitos objetivos*, en Cuadernos de Derecho y Comercio, n. 22, 1997, p. 368.



Además, por la hipoteca y el secuestro preventivo disciplinados por el art. 22 del Decreto Legislativo n. 472/1997, existe un proceso específico.

En el art. 81 LGT, por el contrario, no queda expresamente prevista la posibilidad de impugnar las medidas cautelares.

Para un sector de la doctrina, “con independencia de la naturaleza del acto administrativo en cuestión, resulta difícil imaginar un supuesto en el cual no quepa el recurso porque, aun siendo de trámite, resulta claro que con él se lesionan derechos o intereses legítimos y, por tanto, es susceptible de recurso”.<sup>867</sup>

---

<sup>867</sup> JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ y GABRIEL CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 24 ed., 2013, p. 493.

## **BIBLIOGRAFIA – BIBLIOGRAFÍA**

ACCORDINO P., Il rapporto tributario plurisoggettivo: riflessi processuali, Giappichelli, 2011.

AGUIAR DE LUQUE L., La Constitución española, en La transición española a la democracia. 25 años después un debate desde Ecuador, Edt. Flacso/Embjd. de España. Quito. Ecuador, 2005.

AGUIAR DE LUQUE L., La convergencia entre la justicia constitucional y el poder judicial. Un planteamiento general y un análisis desde la

perspectiva que ofrece la experiencia española, en Congreso Internacional. Reforma de la Constitución y control de constitucionalidad, Edt. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá. Colombia, 2005.

AGUIAR DE LUQUE L., Encuesta sobre Derechos Fundamentales, en Teoría y Realidad Constitucional, n. 20, 2007.

AIELLO M. – GIACOBBE G. – PREDEN R., Guida ai provvedimenti d'urgenza. Orientamenti e prassi della giurisprudenza in tema di art. 700 c.p.c., Milano, 1982.

AIELLO M., I provvedimenti cautelari: provvedimenti d'urgenza, in Foro it., 1992, p. 427.

AIUDI B., La prassi nei rimborsi iva ed il fermo amministrativo, in Boll. trib., 1984, p. 836 e ss.

AIUDI B., Le misure cautelari nel procedimento tributario: attualità dell'art. 26 della l. 7 gennaio 1929, n. 4, in Boll. trib., 1986, p. 873.

ALCARO F., Diritto privato, Cedam, 2013.

ALDROVANDI P., Manuale di diritto penale tributario, Cedam, Padova, 2011.

ALIBRANDI T., Provvedimenti urgenti, a norma dell'art. 700 c.p.c., nel campo del lavoro subordinato, in Arch. Civ., 1977, p. 1081.

ALLORIO E., Per una nozione del processo cautelare, in Riv. dir. proc. civ., 1936, I, p. 18 ss.

AMATUCCI A., Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica, in Corr. Trib., 1998, p. 1657.

AMATUCCI F., Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria, in Rass. trib., 2007, p. 365.

AMATUCCI F., Principi e nozioni di diritto tributario, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 259.

AMENDOLAGINE V., Brevi osservazioni sulla cancellazione di iscrizione ipotecaria disposta in via d'urgenza ex art. 700 c.p.c.; Trib. Milano, 26 novembre 1999, in Giur. it., 2000, p. 945.

AMODIO E. – DOMINIONI O., Commentario al nuovo c.p.p., Appendice, Norme di coord. e trans., Milano, 1990, sub art. 218.

AMODIO E., Garanzie patrimoniali penali, in Enc. Dir., XVIII, Giuffrè, Milano, 1969, p. 511.

ANDRIOLI V., Commento al codice di procedura civile, IV, Napoli, 1964.

ANDRIOLI V., Del sequestro conservativo, in Comm. C.c. Scialoja – Branca, Bologna, 1953.

ANDRIOLI V., Diritto processuale civile, I, Jovene, Napoli, 1979.

ANDRIOLI V., Ipoteca, in Enciclopedia giuridica online.

ANDRIOLI V., Provvedimenti d'urgenza in incertam personam, in Foro it., 1951, p. 1476.

ANELLI G., Il diritto punitivo finanziario, Cattolica, Alessandria, 1932.

ANELLO C. – IZZI F. – TALICE C., Contabilità pubblica, Milano, 1996, p. 362.

ANTONINI M. – BAGNOLI B., Effetti della sospensione automatica dell'esecutività di atti impositivi e blocco dei pagamenti delle P.A., in Corr. trib., 2011, p. 4000.

APARICIO PÉREZ Z., Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81), en AA.VV., Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 1399.

APICE U., Le regole del processo civile applicate nel processo tributario, in Il fisco, 2001, p. 1302.

ARANGÜENA FANEGO C., Teoría general de las medidas cautelares en el proceso penal español, Bosch, Barcelona, 1991.

ARIETA G., Funzione non necessariamente anticipatoria dei provvedimenti ex art. 700 c.p.c., in Riv. dir. proc., 1984, p. 585.

ARIETA G., I provvedimenti d'urgenza, Padova, 1985, pp. 38 e ss.

ARIETA G., L'art. 700 c.p.c. nella più recente giurisprudenza della Pretura di Roma (sez. I), in *Temi rom.*, 1977, 857.

ARIETA G., Le cautele. Il processo cautelare, in *Trattato di diritto processuale civile*, XI, Padova, 2011, p. 286

ATTARDI A., *Diritto processuale civile. Parte generale*, Cedam, 1994.

ATTARDI C., Manovra anti-crisi (D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito) – Il potenziamento della riscossione, in *Il fisco*, 2009, p. 5473.

AZZONI V., Il giudice tributario fra autonomia del rito e connessioni con gli altri giudizi, in *Il fisco*, 2007, p. 5004.

BALENA G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, III, II ed., Bari, 2012.

BASILAVECCHIA M. – LUPI R., Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 175 e ss.

BASILAVECCHIA M., Commento a C 02/1733, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1899.

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2013.

BASILAVECCHIA M., Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione, *Corr. trib.*, 33, 2008, p. 2659.

BASILAVECCHIA M., Il fermo e la giurisdizione tributaria, in F. Batistoni Ferrara (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, p. 91.

BASILAVECCHIA M., Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari, in *Rass. Trib.*, 1995, p. 240.

BASILAVECCHIA M., Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2493.

BASILAVECCHIA M., Le modalità del pignoramento presso terzi sono a discrezione dell'Agente della riscossione, in *Corr. trib.*, 2009, p. 327.

BASILAVECCHIA M., Misure cautelari e riscossione, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 479.

BASILAVECCHIA M., Moderati i poteri dell'Agente della riscossione, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1903.

BASILAVECCHIA M., Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie, in *Corr. Trib.*, 2002, p. 4108.

BASILAVECCHIA M., Soggetti passivi e riscossione coattiva, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3393.

BASILAVECCHIA M., Sospensione dei rimborsi e compensazione, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario* (a cura di C. Consolo – C. Glendi), III ed., Cedam, 2012, p. 1252.

BATISTONI FERRARA F. – BELLE B., *Corso di diritto finanziario*, II ed., Cedam, 2009, p. 237.

BATISTONI FERRARA F. – BELLE B., *Diritto tributario processuale*, IV ed., Cedam, 2011.

BATISTONI FERRARA F. – BELLE B., *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014.

BATISTONI FERRARA F. – GRIPPA SALVETTI M. A., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Giappichelli, Torino, 1990, pp. 125 e ss.

BATISTONI FERRARA F., Ambito di applicazione delle misure cautelari "pro fisco", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, p. 359.

BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, 1995.

BATISTONI FERRARA F., Commento all'art. 1 del D.Lgs. n. 472/1997, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 731.

BATISTONI FERRARA F., Commento all'art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269, in *AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 809.

BATISTONI FERRARA F., Commento all'art. 11 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 753.

BATISTONI FERRARA F., Conciliazione giudiziale: come, quando, perché, in Boll. Trib., 1996, p. 1573.

BATISTONI FERRARA F., Conciliazione giudiziale (Diritto tributario), in Enc. Dir., II, Agg., Milano, 1998, p. 229.

BATISTONI FERRARA F., Dubbi di incostituzionalità sull'applicazione delle sanzioni all'ente o al legale rappresentante, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2007, p. 75.

BATISTONI FERRARA F., Gli atti impugnabili nel processo tributario, in Dir. e prat. trib., 1996, p. 1109.

BATISTONI FERRARA F., Il giudice e la legge: a proposito di asserita non impugnabilità della sentenza emessa in sede di reclamo contro il decreto di sequestro conservativo, in Rivista di diritto tributario, 2009, p. 507.

BATISTONI FERRARA F., Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità), in Il fisco, 1999, p. 11354.

BATISTONI FERRARA F., Il regime probatorio del processo tributario, in Rass. Trib., 2008, p. 1267.

BATISTONI FERRARA F., Jus superveniens, giudicato e oggetto del processo, in Giur. Trib., 2000, p. 674.

BATISTONI FERRARA F., La conciliazione giudiziale, in Riv. Dir. Trib., 1995, p. 1029.

BATISTONI FERRARA F., Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea, Adriano Di Pietro (a cura di), Giuffrè editore, 2001, p. 143.

BATISTONI FERRARA F., Obbligazioni di diritto tributario, in Enc. Giur., Milano, 2001.

BATISTONI FERRARA F., Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 1509.

BATISTONI FERRARA F., Processo tributario (riflessioni sulla prova), in *Dir. e prat. trib.*, 1993, p. 1603.

BATISTONI FERRARA F., Tutela cautelare e processo tributario, in AA.VV., *I processi speciali. Studi offerti a V. Andrioli*, Napoli, 1979.

BATOCCHI F., Costituzione di un fondo patrimoniale dopo una verifica fiscale e idoneità del processo verbale di constatazione a consentire le misure cautelari di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, p. 134.

BECCALLI C., Sospensione del rimborso in pendenza di indagini penali, in *Il fisco*, 2014, p. 1878.

BEGHIN M., *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione alle professioni economiche-giuridiche*, Cedam, 2013.

BELLAGAMBA G. – CARITI G., *I procedimenti cautelari e possessori*, IV ed., Giuffrè, 2005, p. 277 ss.

BELLAGAMBA G. – CARITI G., *Il codice delle sanzioni tributarie*, Giuffrè editore, 1999.

BELLAGAMBA G. – CARITI G., *Le nuove sanzioni tributarie – Commento ai decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473*, Giuffrè editore, 1998.

BELLE" B., Cause inscindibili e cosa giudicata formale, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2003, p. 66.

BELLE" B., Commento all'art. 14 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 766.

BELLE" B., Commento all'art. 15 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 769.



BELLE" B., Commento all'art. 16 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 769.

BELLE" B., Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997, in Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni, II, Cedam, 2011, p. 780.

BELLE" B., Dichiarazione dei redditi, rettifica o retrattabilità e rimborso dell'imposta, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1993, p. 370.

BELLE" B., Esecuzione in base al ruolo e tutela giurisdizionale, in Riv. Dir. Trib., 1993, p. 153.

BELLE" B., Gerarchia delle fonti e ..... correttezza istituzionale, in Riv. Dir. Trib., 1996, p. 204.

BELLE" B., E' nullo l'avviso di mora non preceduto dalla notificazione di atto autonomamente impugnabile, in Rass. Trib., 2006, p. 1717.

BELLE" B., Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, in Dir. e Prat. Trib., 1994, p. 288.

BELLE" B., Il processo tributario con pluralità di parti, G. Giappichelli Editore, 2002, p. 108.

BELLE" B., Intervento "ad adiuvandum" ed interessi collettivi nel processo tributario, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2004, p. 765.

BELLE" B., La Corte di Cassazione estende il privilegio di cui all'art. 2752 c.c. all'obbligazione ex art. 11 d.lgs. n. 472/97, in Rass. Trib., 2013, p. 240.

BELLE" B., La costituzione volontaria del litisconsorte pretermesso in appello evita la nullità del procedimento, in Giur. trib., 2003, p. 66.

BELLE" B., La dichiarazione integrativa travalica il giudicato, in Il fisco, 1997, p. 7163.

BELLE" B., La tutela cautelare nel processo tributario, Rassegna di giurisprudenza, in Dir. e prat. trib., 2005, p. 117.

BELLE" B., Le sanzioni amministrative tributarie nelle imposte sui redditi, nell'imposta sul valore aggiunto e nelle altre imposte indirette, in Dir. e prat. trib., 1996.

BELLE" B., Le spese del giudizio, in Il processo tributario, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, 1999, p. 299.

BELLE" B., Mediazione e reclamo: due istituti, in Riv. dir. trib., 2012, p. 863.

BELLE" B., Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: legge 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future, in Rass. trib., 1997, p. 444.

BELLE" B., Pena pecuniaria direttamente irrogata ad ente fornito di personalità giuridica e responsabilità del suo rappresentante, in Dir. e prat. trib., 1993, p. 1141.

BELLE" B., Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale, in Dir. e prat. trib., 1999, p. 1212.

BELLE" B., Questioni in tema di definizione delle liti fiscali pendenti: art. 16, legge n. 289/2002, in Rass. Trib., 2003, p. 449.

BELLE" B., Riflessioni sul giudizio di ottemperanza, in Riv. dir. trib., 1998, p. 219.

BELLE" B., Sospensione del processo tributario e sentenze a futura memoria, in Rass. Trib., 2002, p. 1794.

BELLI CONTARINI E., Osservazioni in tema di tutela dei diritti di credito del contribuente, 1990.

BENNATI A., Manuale di contabilità di Stato, Napoli, 1990.

BENNATI A., Manuale di contabilità di Stato, Napoli, 1967.

BENTIVENGA C., Contabilità di Stato, I, Milano, 1970.

BIGLIAZZI GERI L. – BRECCIA U. – BUSNELLI F. D. – NATOLI U., Diritto civile, III, Obbligazioni e contratti, Torino, 1992, pp. 252 ss.

BIONDO P., La tutela cautelare dei crediti tributari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997, in Rivista di diritto tributario, 2007, p. 86.

BLASCO PELLICER A., Las medidas cautelares en el proceso laboral, Cívitas, Madrid, 1996.

BODRITO A., Commento all'art. 36 del Dpr n. 602/73 in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), Commentario breve alle leggi del processo tributario, III Ed., Cedam, 2012, p. 923.

BOERO P., Le ipoteche, in Giurisprudenza sistematica civile e commerciale, W. Bigiavi (diretta da), II ed., Torino, 1999.

BOLETTTO G., Brevi riflessioni in merito all'applicabilità della Legge Pinto al processo tributario, in Riv. Dir. Trib., 2002, p. 590.

BOLETTTO G., Brevi note sulla inscindibilità in grado di appello delle cause vertenti contro i coobbligati solidali, in Rass. Trib., 2000, p. 1622.

BOLETTTO G., Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 791

BOLETTTO G., Commento all'art. 23, in Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni, II, Cedam, 2011, p. 797.

BOLETTTO G., Due diverse ipotesi di responsabilità patrimoniale dei soci di società di persone per debiti di imposta, in Riv. Dir. Trib., 2003, p. 925.

BOLETTTO G., Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria del processo tributario, in Riv. Giur. Trib., 2001, p. 452.

BOLETTTO G., Il fermo dei beni mobili registrati, in Riv. dir. trib., 2005, p. 532.

BOLETTTO G., Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche, Milano, 2010.

BOLETTTO G., Iva e termini di iscrizione a ruolo, in Rass. Trib., 2012, p. 1255.

BOLETTTO G., La giurisdizione in materia di controversie sulla responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, in La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, Giuffrè, Milano, 2009, p. 275.

BOLETTTO G., La notifica dei ricorsi al Ministero anziché all'Agenzia delle Entrate, in Il fisco, 2003, p. 3450.

BOLETTTO G., La tutela dei soci di società di persone a fronte delle pretese del Fisco, in Tributimpresa, 2005, p. 1.

BOLETTTO G., Pignoramento “inatteso” e tutela del contribuente, in V. Uckmar (a cura di), La concentrazione della riscossione nell’“accertamento”, 2011, Cedam, p. 475.

BOLETTTO G., Riflessioni sull'invalidità per difetto di motivazione, in Riv. Dir. Trib., 2013, p. 511.

BOLETTTO G., Tutela del contribuente nella fase di esecuzione forzata in caso di omessa o irregolare notifica del titolo esecutivo, in La concentrazione della riscossione nell’“accertamento”; Glendi C. – Uckmar V., La concentrazione della riscossione nell’“accertamento”, 2011.

BONTA’ M. F., Commento all’art. 6 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 739.

BORGOGLIO A., Avvisi di recupero dei crediti d’imposta e riscossione frazionata, in Il fisco, 2013.

BOVE M., Lineamenti di diritto processuale civile, Torino, Giappichelli, 2004.

BOVE M., Tutela cautelare nel processo amministrativo, in Dir. proc. amm., 2011, p. 85.

BRECCIA U., Le obbligazioni, in Trattato di diritto privato, Iudica– Zatti (a cura di), Milano, 1991, p. 717.

BRIGHENTI F., Appunti sull’ipoteca legale ex art. 26 l. n. 4 del 1929 nel nuovo c.p.p., in Boll. trib., 1991, pp. 411 e ss.

BRUNELLI B., Note sull'“esecuzione del sequestro, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1997.

BRUNO M., I provvedimenti d'urgenza nel nuovo processo civile, Roma, 1993.

BRUZZONE M. G., I vizi della notifica dei “fermi di veicoli” e delle “iscrizioni ipotecarie”, in Corr. trib., 2006, p. 3717.

BRUZZONE M., La società si estingue con la cancellazione dal registro delle imprese, in Corr. Trib., 2009, p. 3911.

BRUZZONE M., Per le Sezioni Unite la cancellazione estingue tutte le società, in Corr. trib., 2010, p. 1295.

BUCCICO C., Misure cautelari a tutela del credito erariale, Giappichelli, Torino, 2013.

BURANA L., Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni, in Commentario breve alle leggi del processo tributario, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), III ed., Cedam, 2012, p. 959.

BUSCEMA A. – DI GIACOMO E., Il processo tributario, 2004, p. 551.

BUSCEMA S., Trattato di contabilità pubblica, Milano, 1981.

BUSICO M., La giurisdizione sul provvedimento di cancellazione dell'anagrafe onlus, in G.T. – Riv. giur. trib., 2009, p. 11.

BUSICO M., Le agevolazioni per l'incremento occupazionale sono vincolate all'osservanza delle norme fiscali e previdenziali, in G.T. – Riv. giur. trib., 2007, p. 68.

CACCIAVILLANI C., Giudizio amministrativo di legittimità e tutele cautelari, Cedam, 2002.

CALAMANDREI P., Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945.

CALAMANDREI P., Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, Padova, 1936.

CALDERÓN CARRERO J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ A. J., Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario, en Noticias de la UE, n. 167, 1998, p. 41.

CALDERÓN CUADRADO M.P., Las Medidas Cautelares Indeterminadas en el Proceso Civil, Cívitas, Madrid, 1992.

CALONGE VELÁZQUEZ, A., Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo, Comares, Granada, 2007.

CALVO VÉRGEZ J., La adopción de medidas cautelares en el procedimiento ejecutivo de recaudación: principales cuestiones conflictivas, TF, n. 259, 2012.

CALVOSA C., Il processo cautelare (sequestri e provvedimenti d'urgenza), Torino, 1970.

CALVOSA C., La tutela cautelare (profilo sistematico), Torino, 1963.

CALVOSA C., Struttura del pignoramento e sequestro conservativo, Milano, 1973.

CAMPOBASSO G. F., Manuale di diritto commerciale, V ed., 2010.

CANCEDDA M. – DENARO M., Il fermo dei beni mobili registrati, disposto in relazione a crediti tributari, tra oscillazioni giurisprudenziali, ritardi normativi ed esigenze di certezza del diritto: note a margine della decisione del Consiglio di Stato n. 4689 del 13 settembre 2005 e del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito nella legge n. 248/2005, in Il fisco, 2005, p. 7346.

CANNADA BARTOLI E., Processo amministrativo cautelare e doppio grado di giurisdizione, in Riv. dir. proc., 1977.

CANNIZZARO S., Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato, in Riv. dir. trib., 2004, II, p. 582 e ss.

CANNIZZARO S., Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi, Giappichelli, Torino, 2013.

CANNIZZARO S., Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione, in Riv. dir. trib., 2008, II, p. 257.

CANTILLO M. – CATURANI G., Il sequestro giudiziario e conservativo, Milano, 1989.

CANTILLO M. – SANTANGELI F., Il sequestro nel processo civile, Giuffrè, 2003.

CANTILLO M., Il giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di cassazione, in Rass. Trib., 2013, p. 395.

CANTILLO M., Il sequestro conservativo tributario, in Rass. Trib., 2003, p. 435.

CANTILLO M., Ipoteca scritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente, in Rass. trib., 2007, p. 15.

CAPACCIOLI E., Principi in tema di sanzione amministrativa tributaria: considerazioni introduttive, in Le sanzioni in materia tributaria, Milano, 1979, p. 144.

CAPPELLOTTO I. – MANFREDI E., La difesa del contribuente nel procedimento per infrazioni delle leggi tributarie, Milano, J. Di G. Pirola, 1939, p. 9.

CAPOLUPO S., Fermo amministrativo, diritto al rimborso e tutela giurisdizionale, in Il fisco, 2002, p. 3793.

CAPOLUPO S., Liquidazione soggetti Ires. La responsabilità tributaria dei soci e associati, in Il fisco, 2010, p. 4091.

CAPOLUPO S., Misure cautelari: presupposto oggettivo ed interessi tutelati, in Il fisco, 48/2001, p. 15329.

CARACCIOLI I., Appunti sul tentativo nei delitti tributari, in Il Fisco, 2005, p. 2134.

CARACCIOLI I., Costi fittizi 1999 e dichiarazione 2000: fatture false utilizzate in data anteriore al d.lgs. n. 74/2000. Fattispecie applicabili e prescrizione, in Il Fisco, 2000, p. 5203.

CARACCIOLI I., Dalla ritenuta continuità di criminalizzazione delle fatture false all'attesa delle sezioni unite e del decreto correttivo, in *Il Fisco*, 2000, p. 8738.

CARACCIOLI I., Profili penali delle ganasce fiscali sulle auto, in *Il fisco*, 2003, p. 5390.

CARBONE C. – TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959.

CARINCI A., L'iscrizione di ipoteca oltre l'anno dalla notifica della cartella di pagamento tra conferme giurisprudenziali e (impliciti) spunti problematici, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 938.

CARNELUTTI F., *Derecho y proceso*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971.

CARNELUTTI F., *Diritto e processo*, Napoli, 1958.

CARPENTIERI L., Le fonti del diritto tributario, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, IV ed., Utet, 2012, p. 133.

CARRASCO PARRILLA P. J., El procedimiento de recaudación, en *Manual de Derecho Tributario. Parte General*, dirigido por el Prof. Dr. D. Miguel Ángel Collado Yurrita, 1 ed., Ed. Atelier, Barcelona, 2006.

CARRASCO PARRILLA P. J., Los responsables solidarios en la obligación real de contribuir en el I.R.P.F., en *Revista Crónica Tributaria*, n. 73, 1995, p. 22.

CASSESE S., Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione, nota a Corte cost., 19 aprile 1972, in *Giur. Cost.*, 1972, p. 334.

CASTALDI L., *Sul processo tributario litisconsortile. Lineamenti storico ricostruttivi*, Pisa, 2013.

CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES A., Las nuevas medidas cautelares tributarias: requisitos objetivos, en *Cuadernos de Derecho y Comercio*, n. 22, 1997.

CECCHIELLA C., *Il processo cautelare*, Torino, 1997.

CERVELLI S., *Trascrizione ed ipoteca*, II ed., Giuffrè.



CHIANALE A., I diritti reali. L'ipoteca, in Trattato di diritto civile, (a cura di) R. Sacco, Torino, 2005.

CHIANALE A., Ipoteca, in D. Disc. Priv., Sez. Civ., vol. X, Torino, 1993, p. 158.

CHIARLONI S., Il nuovo art. 111 Cost. e il processo civile, in Riv. dir. proc., 2000, p. 1016 e ss.

CHIARLONI S., Prime riflessioni sui valori sottesi alla novella del processo civile, in Riv. dir. proc., 1991, p. 673.

CHINCHILLA MARÍN C., La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa, Civitas, Madrid, 1991.

CHINDEMI D., Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it).

CHIOVENDA G., Istituzioni di diritto processuale civile, I, Napoli, 1953.

CHIOVENDA G., Sulla perpetuatio iurisdictionis, in Saggi di diritto processuale civile, Roma, 1930, vol. I, p. 274.

CIAMPANI S., La tutela del contribuente nei confronti del fermo amministrativo, in Fisco, 1991, p. 5717.

CICALA M., Autotutela e processo tributario, in Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 127.

CICALA M., La giurisdizione tributaria, in Il fisco, 2005, p. 2047.

CICCIA A. – LIBURDI D. – RICCA F. – RIPA G., Le sanzioni tributarie dopo la riforma, Cedam, 1999.

CICU A., L'ipoteca, Bologna, 1929.

CINCOTTI C., La gestione del risanamento nelle procedure di concordato preventivo, in Giur. Comm., 2013.

CIPOLLA G. M., Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria, in Rass. Trib., 2003, p. 463.

CISSELLO A., Avvisi di recupero dei crediti d'imposta e tutela del contribuente, in *Il fisco*, 2012, p. 4580.

CISSELLO A., Estinzione della società: problematiche procedurali e responsabilità soci/liquidatori, in *Il fisco*, 2012, p. 4765.

CISSELLO A., Estinzione delle società: responsabilità dei liquidatori ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, in *Il fisco*, 2012, p. 4941.

COCIVERA B., La compensazione nel diritto finanziario, in *Rass. dir. pubbl.*, 1962, p. 5.

COLLI VIGNARELLI A., I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, Bari, 2002.

COMELLI A., L'onere della prova, *Il processo tributario*, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, p. 527.

COMOGLIO L. P., I modelli di garanzia costituzionale del processo, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, p. 673 e ss.

COMOGLIO L. P., Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, p. 51.

CONIGLIO A., *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Torino, 1926.

CONIGLIO A., *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Milano, 1942.

CONIGLIO A., *Il sequestro giudiziario e conservativo*, III ed., Milano, 1949.

CONIGLIO A., *Il sequestro giudiziario e conservativo*, Giuffrè, Milano, 1953.

CONSOLO C. – LUISO F. P., *Codice di procedura civile commentato*, Cedam, 1997.

CONSOLO C., *Dal contenzioso al processo tributario*, 1992.

CONSOLO C., La tutela sommaria e la convenzione di Bruxelles: la "circolazione" comunitaria dei provvedimenti cautelari e dei decreti ingiuntivi, in *Riv. dir. int. priv. Proc.*, 1991, p. 593 e ss.

CONSOLO C., Le spese del processo e la Costituzione (il principio del victus victori e la sua assenza dal processo tributario di nuovo davanti alla Consulta), in Giur. it., 1990, p. 1353.

CONSOLO C., Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive, I, V ed., Cedam, 2006.

CONSOLO C., Qualche verifica critica in ordine ai provvedimenti di cautela di cui all'art. 26, L. n. 4/1929, in Rass. trib., 1987, p. 9.

CONSOLO C., Spiegazioni di diritto processuale civile. Le tutele, I, Cedam, 2003.

CONTE R., Creditore già munito di titolo esecutivo giudiziale e sequestro conservativo ex art. 2905, 2° comma, c.c., in Riv. dir. proc., 2002, 1206 e ss.

CONTE R., Il sequestro conservativo nel processo civile, Torino, 2000.

CONTE R., Il sequestro conservativo, in I procedimenti sommari e speciali, II, Procedimenti cautelari, a cura di S. Chiarloni e C. Consolo, Torino, 2005, p. 985.

CONTIERI E., Questioni in tema di sequestro conservativo penale, 1938.

CORASANITI G., Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario, Padova, 2013.

CORCUERA TORRES A., Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, Centro de Estudios Financieros, 1998.

CORDEIRO GUERRA R., Illecito tributario e sanzioni amministrative, Milano, 1996.

CORDEIRO GUERRA R., La compensazione, in Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di G Marongiu, Torino, p. 23 ss.

CORDEIRO GUERRA R., La pena pecuniaria tributaria: evoluzione positiva e problematiche, in Riv. dir. trib., 1991, I, pp. 111 e ss.

CORMIO P., Blocco dei pagamenti della P.A.: chiarimenti interpretativi ed esigenze di coordinamento normativo, in Corr. trib., 2011, p. 3931.

CORSO P., Frode fiscale e ripartizione dell'onere della prova, in Corr. trib., 2009, p. 507.

CORSO P., Le manifestazioni della tutela penale della pretesa tributaria, in Corr. trib., 2001, p. 741.

CORTÉS DOMÍNGUEZ V. y MORENO CATENA V., Derecho Procesual Civil. Parte general, III ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

COSTA S., Sequestro conservativo, in Noviss. dig. It., XVII, Torino, 1970.

COSTANTINO G., Procedimenti cautelari a tutela del credito. Il sequestro conservativo, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2000.

CORTÉS DOMÍNGUEZ V., Derecho Procesual, Tomo I, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

COVIELLO L., Delle ipoteche, Roma, 1936.

COVINO E. – PACIERI M. – LUPI R., Sospensione dei rimborsi IVA a fronte di processi verbali: azioni cautelari del Fisco e tutela del contribuente, in Dial. trib., 2010, p. 677.

CUCCHI B., La disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo, Padova, 2002, p. 187.

D'AYALA VALVA F., Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso, in Riv. dir. trib., 2006, p. 627.

D'AYALA VALVA F., L'onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale, in Riv. dir. trib., 2002, p. 267.

DAMONTE R., Brevi note sull'applicabilità dell'istituto del fermo amministrativo in caso di crediti vantati da amministrazioni dello Stato per imposte e tasse, in Dir. prat. trib., 1996, II, p. 774

DE CAROLIS D., Atti negativi e misure cautelari del giudice amministrativo, Giuffrè, 2001.

DE LA HUCHA CELADOR F., *Medidas cautelares*, en curso de publicación.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO E., La suspensión del acto impugnado, en Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento, Aranzadi, Madrid, 1997.

DE LA OLIVA SANTOS A., Díez-Picazo Jiménez I. y Vegas Torres J., Derecho Procesual Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales, III ed., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2005.

DE LA QUADRA SALCEDO-FERNÁNDEZ T., Derecho publico, Derecho privado y derechos fundamentales, en Revista General de Derecho Administrativo, Ed. Iustel, 2013.

DE MARZO G. – MISSEIRINI G., La tutela cautelare sommaria dinanzi ai giudici amministrativi, CEDAM, 2004.

DE MIGUEL CANUTO E., Devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario, Tribuna Fiscal, n. 241, 2010, p. 40.

DE MITA E., Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta, in Dir. prat. Trib., 2006, p. 1321.

DEL FEDERICO L., Commento all'art. 15 del D.Lgs. 472/97, Moschetti F. – Tosi L (a cura di), in Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, Cedam, p. 489.

DEL FEDERICO L., Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia nell'interesse fiscale e tutela del contribuente, in Giust. trib., 2007, p. 431 e ss.

DEL FEDERICO L., Le sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, in Miccinesi, Commento agli interventi di riforma tributaria, 1999, p. 1127.

DEL FEDERICO L., Le sanzioni amministrative nel diritto tributario, Milano, 1993, pp. 4 e ss.

DELLE DONNE C., L'attuazione delle misure cautelari, Dike, Roma, 2012.

DEGNI F., Delle ipoteche, in Comm. Del cod. civ. (a cura di) D'Amelio, Firenze, 1943.

DENORA B., Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche, in La riscossione dei tributi, M. Basilavecchia – S. Cannizzaro – A. Carinci (a cura di), Giuffrè, 2011, p. 262.

DENTI V., Prospettive costituzionali della giurisdizione, in Studi in onore di C. Mandrioli, I, Milano, 1995, p. 3 e ss.

DI PIETRO A., Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria, in Rass. Trib., 2013, p. 405.

DI PIETRO A., I vuoti d'imposta (aiuti di Stato, agevolazioni e condoni): l'altra faccia del vulnus al principio di uguaglianza tributaria tra diritto interno e dell'Unione Europea, in: Studi in onore di Gaspare Falsitta. Per un ordinamento tributario non confiscatorio e non rinunciatorio, Padova, Cedam, 2012, pp. 213 – 244.

DI PIETRO A., Il giusto processo tributario, in AA.VV., Dizionario di diritto pubblico, Milano, Hoepli, 2006, p. 1 e ss.

DI PIETRO A., L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni, Milano, 1994.

DI PIETRO A., La asistencia tributaria y la protection juridica del contribuyente, in El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Union Europea, Fernando Fernandez Marin, Barcelona, Tirnt, 2006, p. 15 e ss.

DI PIETRO A., La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni, in: la concentrazione della riscossione nell'accertamento , Padova, Cedam, 2011, pp. 639 – 671.

DI PIETRO A., La giurisdizione tributaria, in Istituzioni e dinamiche del diritto. I confini mobili della separazione dei poteri, (Collana del Dipartimento di Scienze Giuridiche e della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Modena e Reggio Emilia), Milano, Giuffrè, 2009, pp. 497 e ss.

DI PIETRO A., Lo scambio d'informazioni fiscali e la piena realizzazione degli obiettivi del Trattato UE, in El intercambio de información como

asistencia tributaria externa del estado en la Unione Europea, a cura di Fernando Fernandez Martin, Valencia, Tirant lo blach, 2006, p. 14 e ss.

DIANA A. G., Il sequestro conservativo e giudiziario, Giuffrè, 2009.

DISETTI, Le attribuzioni del Presidente del tribunale nella concessione delle misure cautelari, in Corr. trib., 1982, p. 797.

DISTASO N., Natura giuridica dell'ipoteca, Milano, 1953.

DOMINICI M., Osservazioni a margine dell'art. 86 DPR n. 602/73: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale, in Giur. it., 2003, p. 915.

DUS A., Teoria generale dell'illecito fiscale, Milano, Giuffrè, 1957.

ELVIRA PERALES A. y Díez Pícazo L. M., La constitución de 1978, Iustel. Madrid, 2008.

ESPOSITO R., La riscossione, in Diritto tributario, A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 856.

FABIANI E., La durata dell'efficacia della trascrizione della domanda giudiziale, del pignoramento immobiliare e del sequestro conservativo sugli immobili, in Le novità per il processo civile (l. 18 giugno 2009, n. 69), in Foro it., 2009, V, 339 ss.

FABBROCINI P., Il fermo dei veicoli e la tutela contro provvedimenti tributari non riguardanti la determinazione dell'imposta, in Dial. trib., 2004, p. 1602.

FABRA VALLS, J. M., La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria, Tecnos, Madrid, 2011.

FAIRÉN GUILLÉN V., La reforma del proceso cautelar civil español, en Temas del ordenamiento procesal, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1982.

FALCONE G., I crediti tutelari dall'ipoteca e dal sequestro conservativo tributari, in Il fisco, 1998, p. 7631.

FALCONE G., Il fermo amministrativo dei veicoli deve essere modificato, in Il fisco, 2004, p. 7251.

FALCONE G., Ipoteca e sequestro conservativo a tutela del credito sanzionatorio, in La riforma delle sanzioni amministrative tributarie, Tabet (a cura di), G. Giappichelli Editore, 2000, p. 281.

FALCONE G., L'ipoteca legale tributaria, realtà e prospettive, in Fisco, 1992, pp. 5490 e ss.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario – Parte generale, VIII ed., Padova, Cedam, 2012.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, Parte generale, VIII ed., 2012.

FALSITTA G., Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria, in Riv. dir. trib., 2007, p. 174.

FANTOZZI A., Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in Riv. giur. trib., 2004, p. 3.

FERLAZZO NATOLI, In tema di esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in Il fisco, 2002, p. 6963.

FAZZALARI E., Art. 700 e ingegneria processuale, in Giust. civ., 1984, p. 980.

FAZZALARI E., Provvedimenti cautelari (dir. proc. civ.) in Enc. Dir., XXXVII, Milano, 1988.

FEDELE A., L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, in Riv. dir. trib., 2001, p. 883 ss.

FERNANDEZ M.A., Las medidas cautelares, en Derecho procesual civil, III, Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1993.

FERRARI A. A., Fermo amministrativo e rimborsi Iva, in L'Iva, 2004, p. 777.

FERRAU F., Problemi aperti in tema di fermo amministrativo, in Boll. trib., 2004, p. 127.



FERRI C., Procedimenti cautelari a tutela del credito. Il sequestro conservativo, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 2000, 75 e ss.

FERRI C., Sequestro, in Dig. disc. priv. Sez. civ., XVIII, Torino, 1998, pp. 468 e ss.

FICARI V., Il processo tributario, in Diritto tributario, a cura di A. Fantozzi, IV ed., Utet, 2012, p. 1008.

FICHERA F., L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo, in Rass. Trib., 2007, p. 1059.

FIETTA G., Il sequestro conservativo penale, in Riv. pen., 1940, p. 919.

FINOCCHIARO M., Minato il principio di leale collaborazione nei rapporti che legano Fisco e contribuente, in Guida al diritto, Milano, 2004, p. 42.

FINOCCHIARO G., Sul nuovo procedimento cautelare, in Riv. dir. proc., 1995, pp. 855 e ss.

FIorentino, I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione, in Giust. trib., 2008, p. 223.

FOLLIERI F., Il nuovo giudizio cautelare: art. 3 l. 21 luglio 2000 n. 205, in Cons. Stato, 2001.

FOLLIERI E., La cautela tipica e la sua evoluzione, in Dir. Proc. Amm., 1989, pag. 648.

FORTINO M., Sequestro conservativo e convenzionale, in Enciclopedia del diritto, XLII, Milano, 1990.

FOSCHINI G., Le cautele penali, in Riv. it. Dir. pen., 1956, p. 27.

FRAGALI M., Ipoteca (dir. prov.), in Enc. Dir., XXII, Milano, 1972, pp. 740 ss.

FRANCESCHELLI R., L'ipoteca come diritto reale, in Riv. dir. comm., 1938.

FRANSONI G., Considerazioni su accertamenti generali, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della legge n. 311/2004, in Riv. dir. tributario, 2005.

FRANSONI G., Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria, Giuffrè, 2001.

FRANSONI G., La costituzione in giudizio, in Il processo tributario, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, p. 419.

FRANSONI G., La territorialità nel diritto tributario, Giuffrè, 2004.

FRANSONI G., Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo, in Rass. Trib., 2013, p. 449.

FRENI F., La tutela cautelare e sommaria nel nuovo processo amministrativo, Giuffrè, 2011.

FRISINA P., La tutela anticipatoria profili funzionali e strutturali, in Riv. dir. proc., 1986, p. 372.

FRUMENTO E. – PEZZUTO G., La nuova disciplina dei reati di emissione e dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti. I possibili effetti distorsivi di una costruzione unitaria dei reati, in Il Fisco, 2000, p. 10039.

FRUS G., Le condizioni di applicabilità del nuovo procedimento cautelare uniforme previste dall'art. 669 quaterdecies c.p.c., in Giur. it., 1992, p. 278.

FURNO C., Appendice al disegno sistematico delle opposizioni nel processo esecutivo, Firenze, 1942.

FUSCONI V. – ANTICO G., D.l. n. 223/2006: fermo fiscale dei beni mobili registrati. Evoluzione giurisprudenziale e normativa, in Il fisco, 2006, p. 5129.

FUSCONI V., Fermo auto: problematiche in tema di giurisdizione, in Il fisco, 2004.

GALGANO F., Diritto privato, XIII ed., Cedam, 2006.

GALIANO V., Il diritto punitivo tributario, Roma, 1937.

GALLO S., L'accertamento dei reati tributari nel nuovo codice di procedura penale, Milano, 1990, pp. 223 e ss.

GALLO S., L'art. 26 della legge n. 4/1929 e la competenza dell'intendente di finanza alla luce del nuovo c.p.p. in Fisco, 1990, p. 5451 e ss.

GALLO S., Orientamenti contrastanti in tema di misure cautelari, in Il fisco, 2007, p. 6547.

GARAU S., E' nullo l'avviso di accertamento emanato in violazione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000, in Riv. Giur. Sarda, 2013.

GARCÍA AÑOVEROS J., Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera, REDF, n. 76, 1992.

GARCÍA DE ENTIERRA E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R., Curso de Derecho Administrativo, vol. I, X ed., Cívitas, Madrid, 2000.

GARCIA DE ENTERRÍA E. y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo, vol. II, XII ed., Civitas, Thomson Reuters.

GARCÍA DE ENTERRÍA E., La batalla por las medidas cautelares, 3 ed., Civitas, Madrid, 2004.

GARCÍA NOVOA C., "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria", en AA.VV., La nueva Ley General Tributaria, Civitas, Cizur Menor, 2004, p. 368.

GARCÍA PALACIOS J., El nuevo régimen de las medidas cautelares, en AA.VV., Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

GARRI F., Fermo amministrativo (voce), in Enc. Giur., vol. XIV, Roma, 1989.

GAROFALI R. – PROTTO M., Tutela cautelare monitoria e sommaria nel nuovo processo amministrativo, Giuffrè, 2002.

GENTILE F. S., Le ipoteche, Roma, 1961.

GIANNI G., Contributo sulla natura cautelare o esecutiva dell'iscrizione di ipoteca, del sequestro conservativo e del fermo amministrativo e sulla giurisdizione, per le relative controversie, del giudice tributario, in *Il fisco*, 2003, p. 6119.

GIANNINI A. D., Istituzioni di diritto tributario, Milano, 1957.

GIANZANA S., Del sequestro giudiziario e conservativo, III ed., Torino, 1884.

GIMENO SENDRA V., Derecho Procesual Civil, II, Los procesos especiales, II ed., Colex, Madrid, 2007.

GINOTTI L., In tema di fermo amministrativo e rimborsi IVA, in *Giur. it.*, 2005, p. 420.

GIOVANNINI A., Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2738.

GIOVANNINI A., Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma, in *Rass. Trib.*, 2014, p. 11.

GIOVANNINI A., L'interpretazione *secundum constitutionem* come strumento di riforma del processo tributario, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2013, p. 1057.

GIRELLI G., La compensazione tributaria, Milano, 2010.

GIORDANO R., La tutela cautelare uniforme, Giuffrè, 2008.

GIULIANI G., Manuale di diritto repressivo tributario, Milano, Giuffrè, 1966.

GIULIANI G., Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie. Parte generale, III ed., Milano, Giuffrè, 1986.

GLENDI C., Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, p. 749.

GLENDI C., Cancellazione-estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2011, p. 512.

GLENDI C., Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermo fiscali di veicoli, in Corr. trib., 2006, p. 2375.

GLENDI C., Fermi di veicoli, iscrizioni ipotecarie e starnuti dell'amministrazione finanziaria, in Dir. prat. Trib., 2006, p. 1334.

GLENDI C., "Fermi" ed "ipoteche" per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e translatio, in G.T. – Riv. giur. trib., 2007, p. 986.

GLENDI C., I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1985, p. 906.

GLENDI C., Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli, in Corr. trib., 2004, p. 3234.

GLENDI G., Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario, in Corr. trib., 2009, p. 2083.

GLENDI C., La giurisdizione tributaria, in Corr. Trib., 2001, p. 582.

GLENDI C., La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori, in Corr. Trib., 2010, p. 1337.

GLENDI C., La nuova espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria, in Corr. trib., 2007, p. 263.

GLENDI C., La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario, in Dir. Prat. Trib., 1999.

GLENDI C., L'avviso di accertamento quale atto della riscossione, Corr. trib., 2010, p. 2653.

GLENDI C., Le fonti del diritto processuale tributario, in Corr. Trib., 2001, p. 47.

GLENDI C., Novità applicative per il processo tributario, in Corr. trib., 2005, p. 446.

GLENDI C., Rapporti tra le regole generale del processo civile e disciplina speciale del processo tributario, in Corr. Trib., 2007, p. 3067.

GLENDI C., Sequestro conservativo pro fisco, in Corr. Trib., 1999, p. 963.

GLENDI C., Tempi d'innesto delle nuove norme del codice di procedura civile nel processo tributario, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 3156.

GOLINO S., La riforma della riscossione: cause e novità, in *Il fisco*, 2006, p. 1316.

GÓMEZ MATOS M., *El registro de bienes muebles*, Thomson Aranzadi, Cicur Menor, 2005.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M. L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1997.

GONZÁLES PÉREZ J., *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Cívitas, Madrid, 1998.

GORLA G., *Ipoteca*, nel *Commentario del codice civile*, A. Scialoja – G. Branca (a cura di), VI, artt. 2740 – 2899 c.c., Bologna – Roma, 1945.

GRANELLI E., Effetti della pronuncia tributaria di primo grado sull'esecuzione esattoriale a titolo provvisorio, in *Boll. Trib.*, 1984, p. 623.

GRANELLI E., Il fermo amministrativo in materia tributaria, in *Dir. prat. trib.*, 1985.

GRASSOTTI A., Emissione di fatture false ed evasione di terzi, in *L'IVA*, 2002, p. 292.

GRASSOTTI A., La specialità della norma sui rimborsi Iva esclude l'applicabilità del fermo amministrativo, nota a Cass., sez. IV, 26 aprile 2004, n. 7952, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, p. 1033.

GUGLIELMUCCI L., *Diritto fallimentare*, III ed., 2008.

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.

GUIDARA A., *La mediazione tributaria*, in AA. VV. *Manuale della mediazione*, Catania, 2012, p.77.

GUIDARA A., *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni introdotte dal DL 98/2011*, in *Dialoghi tributari*, 2012, p. 92.

GUIDARA A., Le nuove “intimazioni” di pagamento introdotte dal decreto sviluppo, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1499.

GUIDARA A., Note in tema giurisdizione tributaria sulle dilazioni pagamento, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, p. 507.

GUIDARA A., Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 1378.

GUIDARA A., Ragioni e possibili implicazioni dell’affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, p. 657.

HINOJOSA TORRALVO J.J., Bases para el analisis de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos, in *VV.AA., Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*, Facultad de Derecho de Málaga.

HINOJOSA TORRALVO J.J., Los créditos de impuesto en el sistema tributario español, *Cedecs derecho tributario*, Barcelona, 1995.

IMPERATO L., Commento all’art. 8 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in *AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie*, Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), anno, II, p. 580.

INGRAO G., La tutela della riscossione dei crediti tributari, *Cacucci Ed.*, 2012.

INGRAO G., Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell’azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 2158.

INGROSSO G., *Diritto finanziario*, Napoli, 1950.

IZZO G., Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti, in *Il Fisco*, 2000, p. 5205.

LA CHINA S., *Diritto processuale civile*, Milano, 1991.

LA ROCCA S., I nuovi poteri dei concessionari della riscossione nella fase di esazione coattiva dei tributi, in *Il fisco*, 2005, p. 2354.

LA ROCCA S., Il rafforzamento delle attività di riscossione. Il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni, in *Il fisco*, 2008, p. 1379.

LA ROSA S. – PALOMBINI P. – LUPI R., L'automatismo eccessivo dell'iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari, in *Dial. trib.*, 2004, p. 515.

LA ROSA S., Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria, Giappichelli, Torino, 2000, p. 151.

LA ROSA S., La tutela del contribuente nella fase della riscossione, in *Rass. trib.*, 2001.

LA ROSA S., L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario, in *Boll. Trib.*, 1993, p. 869.

LA ROSA S., Principi di diritto tributario, IV ed., Giappichelli, Torino, 2012, p. 382.

LAMPIS G., Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, Cedam, 1929.

LANCELLOTTI F., Osservazioni critiche intorno alla autonomia processuale della tutela cautelare, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, p. 232 ss.

LANZI A. – ALDROVANDI P., L'illecito tributario, III ed., Cedam, 2005, p. 12.

LANZI A. – ALDROVANDI P., Manuale di diritto penale tributario, Cedam, Padova, 2011.

LEONARDI R., La tutela cautelare nel processo amministrativo, Giuffrè, 2010.

LEONE D., Riflessioni sulla natura della decisione emessa dalla commissione tributaria nel procedimento di richiesta di misure cautelari, in *Il fisco*, 2001, p. 4042.

LIEBMAN E. T., Manuale di diritto processuale civile. Principi, V. Colesanti – E. Merlin – F. Ricci (a cura di), VI ed., Giuffrè, 2002, p. 197.

LIEBMAN E. T., Manuale di diritto processuale civile, Milano, 1992.

LIEBMAN E. T., Unità del procedimento cautelare, in *Riv. dir. proc.*, 1954, pp. 248 e ss.



LÓPEZ GONZÁLEZ J.I., El principio general de proporcionalidad en Derecho Administrativo, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1998.

LÓPEZ LÓPEZ HUGO, La configuración de las infracciones y sanciones en el Derecho Tributario, Universidad Externado de Colombia.

LÓPEZ LÓPEZ HUGO, Responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, Boletín Oficial del Estado, 2009.

LOVECCHIO L., Atti di recupero di crediti d'imposta: irrilevante la distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti?, in Corr. trib., 2013, p. 1045.

LOVECCHIO L., Le novità del 2006 in materia di riscossione del decreto Bersani-Visco alla manovra d'autunno, in Boll. trib., 2007, p. 618.

LOVECCHIO L., Luci ed ombre della disciplina della riscossione coattiva, in Il fisco, 2014, p. 2569.

LOVISOLO A., Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario, in Diritto e pratica tributaria, 2006, p. 1059.

LUISO F. P., Diritto processuale civile – Principi generali, V ed., Milano, Giuffrè, 2009.

LUISO F. P., Istituzioni di diritto processuale civile, III ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2009.

LUPI R., Manuale professionale di diritto tributario, Milano, 1999.

LUPI R., Microipoteka esattoriale e apprezzabile giurisprudenza pretoria, in Dialoghi dir. trib., 2010, p. 450.

LUPI R., Misure cautelari del d.lgs. n. 472/1997: dall'imposta alle sanzioni, in Dialoghi Tributari, 2009, p. 339.

MAFFEZZONI F., La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa, in Boll. Trib., 1982.

MAFFEZZONI F., La prova nel processo tributario, in Boll. trib., 1977, p. 1684.

MANDO" G., Ipoteca legale ex art. 26 legge n. 4/1929 e violazione tributaria costituente anche reato, in Boll. trib., 1991, p. 1311.

MANDO" G., Iva. Repressione delle violazioni. Provvedimenti cautelari, in Boll. trib., 1977, p. 746.

MANDRIOLI C., Corso di diritto processuale civile. Nozioni introduttive e disposizioni generali, III ed., Giappichelli, Torino, 2003.

MANDRIOLI C., Corso di diritto processuale civile, I, XX ed., Torino, 1995.

MANDRIOLI C., Corso di diritto processuale civile, III, L'esecuzione forzata, i procedimenti speciali, i processi del lavoro, locatizio e societario, VI ed., Torino, 1995.

MANFREDI G., Le misure cautelari dell'Amministrazione finanziaria, in L'ordinamento tributario, Pistone (a cura di), II, Padova, 1986, p. 646.

MANTOVAN V. – TERRIN F., Profili particolari dell'azione revocatoria ordinaria promossa dall'agente della riscossione, in Il fisco, 2013, p. 5505.

MANZON E., Legge finanziaria per il 2002: le commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?, in Rivista di diritto tributario, 2002, p. 173.

MANZON E., Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario, in Riv. Dir. Trib., 2003, p. 1104.

MARCHESELLI A., Il Giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?, in Dir. Prat. Trib., 2001, p. 793.

MARIANI B., Ipoteca e trascrizione, III ed., Milano, 1955.

MARINI G., Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale, in La concentrazione della riscossione nell'accertamento, C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), Cedam, Padova, 2011, p. 531.

MARONGIU G., Evoluzione della giurisdizione tributaria, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 19.

MARONGIU G., Il processo tributario alla luce delle norme sul giusto processo, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 35.

MARONGIU G., La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 115.

MARONGIU G., Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 390.

MARONGIU G., Lo statuto dei diritti del contribuente, in *Il fisco*, 2006, p. 20.

MARONGIU G., Lo statuto dei diritti del contribuente, II ed., Giappichelli, Torino, 2010, p. 210 ss.

MARONGIU G., Motivazione degli atti impositivi e statuto del contribuente, in *G.T. – Riv. Giur. Trib.*, 2011.

MARONGIU G., Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie, in *Giur. Comm.*, 1975, II, p. 422.

MARTIN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2009.

MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., TEJERIZO LÓPEZ J.M. y CASADO OLLERO G., *Curso de derecho financiero y tributario*, 24 ed., 2013.

MARTIN QUERALT J., La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria, *TF*, n. 32, 1993, p. 42.

MARTÍNEZ-GIJÓN MACHUCA P., *El registro de bienes muebles*, Marcial Pons, Barcelona, 2006.

MARTIS M., L'“accertamento “anticipato” fra nullità e annullabilità, in *Rass. Trib.*, 2011, p. 743.

MARTIS M., Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, p. 809.

MASSAGUER J., Las medidas cautelares en la ley de competencia, *RDM*, n. 206, 1992.

MASTROGIACOMO E., Commento all'art. 21 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 666.

MASTROPAOLO A. – TAVERNITI B., Privilegi e ipoteche, in *I contratti di garanzia*, (a cura di) A. Mastropaolo, in *Trattato P. Rescigno – G. Gabrielli*, Torino, 2006.

MELIS G. – PERSIANI A., Riscossione coattiva e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, in *Rass. trib.*, 2011, p. 901.

MENCHINI S., Art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, in *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 86.

MENCHINI S., Art. 47 del d.lgs. 546 del 1992, in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 471.

MENÉNDEZ MORENO ALEJANDRO, *Derecho financiero y tributario*, Parte General, Lecciones de Cátedra, XIII ed., Thomas Reuters, 2012.

MERCURIO D., Procedura di fermo amministrativo. Portata e limiti, in *Fisco*, 1985, p. 5557 e ss.

MERLIN E., in *Il nuovo processo cautelare*, G. Tarzia (a cura di), Padova, 1993, p. 299.

MERLIN E., Le misure provvisorie e cautelari nello spazio giudiziario europeo, in *Riv. dir. proc.*, 2002, pp. 759 e ss.

MERLIN E., Procedimenti cautelari ed urgenti, in Digesto, Disc. priv. sez. civ., XIV, Torino, 1996.

MERUSI F., Diritto e processo tra azioni cautelari e riti speciali amministrativi, in La tutela cautelare nel processo amministrativo, M. Rossi Sanchini (a cura di), Giuffrè, 2006.

MESEGUER YEBRA, Las medidas provisionales en vía administrativa, Bosh, Barcelona, 2000.

MESSINA S. M., Ancora incertezze sulla giurisdizione sul fermo amministrativo di un rimborso IVA, Riv. dir. trib., 2006, p. 924.

MESSINA S. M., Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, 2000, Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, p. 663.

MESSINA S. M., L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario, Milano, Giuffrè, 1997.

MESSINA S. M., La compensazione nel diritto tributario, 2006.

MESSINA S. M., Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributari, in Corr. trib., 2008, p. 474.

MICCINESI M., La riforma delle sanzioni amministrative tributarie, Tabet G. (a cura di), G. Giappichelli editore, 2000, p. 37.

MICELI R., Diritto tributario a cura di Augusto Fantozzi, IV edizione, Utet, 2012, p. 934.

MICELI R., Il sistema sanzionatorio tributario, in Diritto tributario, A. Fantozzi (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 897.

MICHELI G. A., Corso di diritto processuale civile, I, Giuffrè, Milano, 1959.

MICHELI G. A., Il contraddittorio nel contenzioso tributario, in Riv. dir. trib., 1975, p. 525.

MICHELI G. A., Reviviscenza delle Commissioni tributarie come giudici speciali?, in Riv. dir. proc., 1975, p. 319.

MIGNOSI U., Il fermo amministrativo quale garanzia dei crediti tributari, in Fisco, 1995, p. 1794 e ss.

MIGNOSI U., La responsabilità civile dell'Intendente di finanza in ordine all'adozione dei provvedimenti ex art. 26 della L. n. 4/1929, in Fisco, 1990, p. 4838.

MIGNOSI U., Persistente applicabilità dell'ipoteca legale richiesta dall'Intendente di finanza in ipotesi di reato, in Fisco, 1992, p. 730.

MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO, Las medidas cautelares tributaria, Atelier, 2009.

MOGOROVICH S., L'ipoteca ed il sequestro conservativo, in Il fisco, 1999, p. 11649.

MOLINARI C. A., Il fermo amministrativo, in Foro amm., 1969, III, p. 586.

MONTEL L., Fermo amministrativo (voce), in Digesto disc. pubbl., vol. VI, Torino, 1991.

MONTERO AROCA J., GÓMEZ COLOMER J.L., MONTÓN REDONDO A. y BARONA VILAR S., Derecho Jurisdiccional, Proceso Civil, 18 ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

MONTERO DOMÍNGUEZ A., Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias, TF, n. 103, 1999, p. 56.

MONTESANO L. – ARIETA G., Trattato di diritto processuale civile, Padova, III; 2005.

MONTESANO L., La tutela giurisdizionale dei diritti, in Tratt. Dir. civ. it., in F. Vassalli (diretto da), Torino, 1985, p. 251.

MONTESANO L., Le tutele giurisdizionali dei diritti, Bari, 1980.

MONTESANO L., Le tutele giurisdizionali dei diritti, Cacucci editore, Bari, 1981.

MORENO GONZALES S., Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en

transposición de la Directiva 2010/24/UE, en Revista técnica tributaria, n. 97, 2012, p. 75.

MORENO GONZÁLES S., Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información, Crónica tributaria, n. 146, 2013, p. 193.

MORILLO MÉNDEZ A., El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios, TF, n. 108, 1999, p. 55.

MOSCHETTI F., Cass. n. 1364 del 21 gennaio 2011 – Consapevolezza dell'altrui frode e detrazione Iva, in Il Fisco, 2011, p. 2117.

MOSCHETTI F., La disciplina del ricorso nel novellato processo tributario, in Riv. dir. trib., 1993, p. 1055.

MOSCHETTI F., Profili di costituzionalità del nuovo processo tributario, in Riv. dir. trib., 1994, p. 837.

MOSCHETTI G., Commento all'art. 19 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 652.

MULEO S., Ampliate e rettificate le misure cautelari a favore dell'erario, in Corr. Trib., 2009, p. 591.

MULEO S., Illegittimità derivata degli atti impositivi, in Rass. Trib., 2012, p. 1007.

MULEO S., La tutela cautelare, in Il processo tributario, G.S.D.T., Torino, 1999, p. 829.

NANULA G., Le violazioni delle leggi tributarie, Milano, 1968.

NAPOLEONI V., I fondamenti del nuovo diritto penale tributario, 2000.

NAVAS VÁZQUEZ R., Las devoluciones de los ingresos tributarios, Civitas, Madrid, 1992.

NUCERA V., Commento all'art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997, in Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni, II, Cedam, 2011, p. 744.

NUVOLONE P., I principi generali del diritto penale tributario, in AA.VV., Le sanzioni in materia tributaria, Varese, 1979, p. 32.

ODOARDI F., L'estensione della giurisdizione tributaria alle materie di dubbia natura giuridica tra diritto vivente ed intervento della corte costituzionale, in Rass. Trib., 2009, p. 699.

ORÓN MORATAL G., Recaudación: embargo de bienes, in VV.AA., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, IEF, Madrid, 1991.

ORTELLS RAMOS M. y CALDERÓN CUADRADO M.P., La tutela judicial cautelar en el derecho español, Comares, Granada, 1996.

ORTELLS RAMOS F., La tutela judicial cautelar en el derecho español.

ORTIZ CALLE E., Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, en Estudios sobre la Ley General Tributaria, Editorial Lex Nova, 2006, p. 479.

ORTIZ CALLE E., La aplicación del principio de capacidad económica a las tasas locales, Anuario de Derecho Municipal, 2012, pp. 207 ss.

ORTIZ CALLE E., Los efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras sobre la prescripción de la obligación tributaria, en Centro de estudios financieros – contabilidad y tributación, n. 71, 1996, p. 91.

ORTIZ CALLE E., Los Planes de Inspección en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, n. 93, 1997, p. 19.

ORTIZ CALLE E., Reclamaciones económico-administrativas, en Procedimiento y proceso administrativo práctico, dirigido por José Antonio Moreno Molina, Editorial La Ley, Grupo Wolters Kluwer, 2006, p. 821.

PACE A., Effettività del diritto di difesa e potere giuridico di cautela, in Giust. Cost., 1974.

PACE A., I rimborsi, in F. Tesauro, Il processo tributario, 1998, p. 752.



PACIFICI MAZZONI E., Trattato dei privilegi e delle ipoteche, Torino, 1930.

PACIFICO L., Fermo amministrativo e crediti verso l'erario. Possibili sviluppi, 1985.

PALAO TABOADA, C., Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación, en Revista de Contabilidad y Tributación, n. 195, 1999, p. 3.

PALATIELLO G., Brevi note sul fermo amministrativo, in Il nuovo diritto, Rassegna giuridica pratica, 1997, p. 639.

PALMOSI S., Profili attuali sulla natura e giurisdizione del fermo ex art. 86, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, in Rass. trib., 2005, I, p. 523 e ss.

PANNAIN R., In tema di sequestro conservativo penale, in Riv. pen. 1936, p. 1191.

PAPPARELLA F., Diritto tributario, in Fantozzi A. (a cura di), IV ed., Utet, Roma, 2012, p. 530.

PERA VERDAGUER F., Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo. Ley 29/1998, de 13 de julio, VI ed., Bosch, Barcelona, 1998.

PARASCANDOLO A., Lotta all'evasione da riscossione, in Il fisco, 2006, p. 6216.

PERCHINUNNO R., Il sequestro conservativo, in Tratt. Rescigno, XX, Torino, 1983, pp. 179 ss.

PARDI A., Le misure cautelari pro fisco garantiscono solamente le sanzioni pecuniarie, in Il fisco, 2005, p. 3271.

PARLATO A., Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo, in Rass. trib., 2007.

PÉREZ ROYO F. y AGUALLO AVILÉS A.: Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1996.

PERFETTI L. R., Fermo amministrativo e posizione dell'amministrazione debitrice. L'art. 69, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, come norma

derogatoria o diritto potestativo civilistico, in Foro amm. CDS, 2002, p. 3150 ss.

PERI A., Iva. Rimborso accelerato. Opponibilità del fermo amministrativo, in Fisco, 1983, p. 2337.

PERRONE L., I limiti della giurisdizione tributaria, in Rass. Trib., 2006, p. 707.

PERUCCI U., Ganasce fiscali alle Commissioni tributarie, in Boll. trib., 2006, p. 1784.

PICCIAREDDA F., Commento agli artt. 25-35 del T.U.I.R. n. 917/1986 in Breviaria Juris, a cura di A. Fantozzi, Padova, 2010.

PICCIAREDDA F., Condono (Diritto tributario), in Enciclopedia giuridica Treccani, 1988, VIII.

PICCIAREDDA F., Condono tributario e riporto delle perdite di esercizi precedenti, in Rass. Trib., 1985, II, 245 ss.

PICCIAREDDA F., Contributo allo studio dell'imposizione fondiaria, Roma, 1990.

PICCIAREDDA F., Contributo allo studio della solidarietà tributaria. Le possibili tendenze evolutive dell'istituto, Sapienza Università Editrice, Roma, 2004.

PICCIAREDDA F., Corte Costituzionale e condono tributario, in Studi economico giuridici Un. Cagliari, Vol. III, 1987-1988, Napoli, 1988, p. 513 ss.

PICCIAREDDA F., Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art. 1306, comma 2 c.c., in tema di solidarietà tributaria, nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio, 2011, p. 2426.

PICCIAREDDA F., Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di prof. Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli, Giappichelli, 2012, p. 397.

PICCIAREDDA F., Il regime sanzionatorio tributario concernente gli amministratori di società, in *Liber Amicorum* per Angelo Luminoso. Contratto e mercato. Tomo I: Parte generale. Il mercato e le regole. Persone famiglia e successioni. Diritti reali. Obbligazioni, I, 2013, p. 1087.

PICCIAREDDA F., Il sistema della giustizia tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 513 ss.

PICCIAREDDA F., Imposta sui giochi d'abilità e concorsi pronostici, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1989, Vol. XV.

PICCIAREDDA F., Impresa agricola (diritto tributario), in *Digesto italiano*, IV ed., Diritto Civile, Sezione Commerciale, Torino, 1992, Vol. VII, p. 133 ss.

PICCIAREDDA F., La collaborazione tra cittadino ed amministrazione locale nella fase di attuazione del tributo. Il contraddittorio nella fase di acquisizione delle prove, *Relazione al convegno nazionale ANCI: Finanza e Costituzione*, Porto Cervo 9 – 11 maggio 2002.

PICCIAREDDA F., La Corte costituzionale valorizza la funzione consensuale dell'accertamento con adesione, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2011, p. 560.

PICCIAREDDA F., *La nozione di reddito agrario*, Milano, Giuffrè, 2004.

PICCIAREDDA F., La pregiudiziale comunitaria nel processo tributario: alcuni spunti di riflessione, in *Riv. Giur. Sarda*, 2008, p. 231.

PICCIAREDDA F., La responsabilità sanzionatoria tributaria degli amministratori di società, in *Saggi di diritto commerciale interno e comparato*, a cura di Matera P. e Sbarbaro F.M., Eurolink, 2012, p. 126.

PICCIAREDDA F., La tassazione del trasporto aereo internazionale nell'ambito delle Convenzioni sulla doppia imposizione, in *Diritto dei trasporti*, 2000, 345 ss.

PICCIAREDDA F., Notazioni minime in tema di clemenza tributaria, in *Rivista diritto finanziario*, 1983, I, 137, ss.

PICCIAREDDA F., Notes on conventions for the avoidance of double taxation on income: international air transport, in *International tax law review*, 2000, 38 ss.

PICCIAREDDA F., Osservazioni in tema di decadenza e di solidarietà tributaria, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1976, II, p. 14 ss.

PICCIAREDDA F., Profili di illegittimità costituzionale in tema di solidarietà degli eredi nella successione nel debito d'imposta, in *Rivista dir. fin. e sc. fin.*, 1978, II, p. 40 ss.

PICCIAREDDA F., Profili tributari della trasformazione societaria (nell'ambito delle operazioni straordinarie) a seguito del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n.6. Le imposte sui redditi, in *Il nuovo diritto societario*, a cura di M. de Tilla – G. Alpa – S. Patti, Roma, 2003, p.545 ss.

PICCIAREDDA F., Riflessioni in tema di attuazione del privilegio speciale in materia tributaria. La tutela del terzo nel pensiero della Corte Costituzionale, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, II, 381 ss.

PICCIAREDDA F., Rinasce la supersolidarietà tributaria?, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 866 ss.

PICCIAU A., Scissione di società e trasferimento d'azienda, in *Rivista delle società*, 1995, p 1189.

PICCIOCCHI P., La dubbia costituzionalità del pignoramento presso terzi dell'Agente della riscossione, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 120

PISANO R., Trattato di diritto penale dell'impresa, Di Amato (a cura di), vol. VII, *Reati trib.*, p. 385.

PISTOLESI F., Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. Trib.*, 2012.

PISTOLESI F., Ipoteca e sequestro conservativo, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglione-Menchini-Miccinesi, p. 500.

PISTOLESI F., L'appello nel processo tributario, Torino, 2002.

PISTOLESI F., Le impugnazioni in generale, in *Il processo tributario G.S.D.T.*, a cura di F. Tesauo, Torino, 1999, p. 639.

PISTOLESI F., Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie, in *Giur. Imp.*, 2002, p. 1463.

PISTOLESI F., Le parti nel processo tributario, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2002, p. 68.

PISTOLESI F., Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2689.

PODDIGHE A., Abuso del diritto e contraddittorio processuale, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1830.

PODDIGHE A., Accertamento con adesione e limiti del potere regolamentare dei comuni, 2013, p. 843.

PODDIGHE A., Avviso di accertamento: atto processuale o provvedimento amministrativo, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, p. 706.

PODDIGHE A., Commento all'art. 102 della Costituzione, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102.

PODDIGHE A., Commento agli artt. 111 e 113 della Costituzione, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 116.

PODDIGHE A., Commento all'art. 8 del D.Lgs. n. 472/1997, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, II, Cedam, 2011, p. 743.

PODDIGHE A., Commento all'art. 21 del D.Lgs. n. 472/97, in *Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Accertamento e sanzioni, Cedam, 2011, p. 787.

PODDIGHE A., Commento all'art. 102 della Costituzione, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, II, G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), Cedam, 2011, p. 102.

PODDIGHE A., Decisione a sorpresa e principio del contraddittorio, in Riv. Dir. Trib., 2005, p. 1263.

PODDIGHE A., Giusto processo, doppio grado di giurisdizione e ragionevole durata del processo tributario, in Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, Giappichelli, 2014, p. 514.

PODDIGHE A., Giusto processo e processo tributario, Giuffrè, 2010.

PODDIGHE A., I rapporti tra le Sezioni unite e la sezione tributaria e la funzione nomofilattica della Corte di Cassazione, in Riv. dir. trib., 2007, p. 9.

PODDIGHE A., Inammissibilità del ricorso per Cassazione e processo tributario, in Riv. Dir. Trib., 2012, p. 891.

PODDIGHE A., La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani, in Riv. dir. trib., 2003.

PODDIGHE A., La limitazione dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in Rass. Trib., 2007, p. 867.

PODDIGHE A., La motivazione dell'avviso di accertamento e la delimitazione della materia del contendere, 2010, p. 510.

PODDIGHE A., Potere dell'ufficio e motivazione per relationem, in Il fisco, 2001, p. 1691.

PODDIGHE A., Prova del fatto negativo e diritto alla difesa, in Rass. trib., 2001, p. 1691.

PODDIGHE A., Rassegna di giurisprudenza e di dottrina sugli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie, 16 ottobre 2012, Corte di Cassazione.

PODDIGHE A., Tributi locali, tutela giurisdizionale e nuovo assetto della finanza comunale, in Dir. e Prat. Trib., 2003, p. 1512.

POLLARI N. – GRAZIANO G., Le misure cautelari ex art. 26, L. n. 4/1929 nel quadro del nuovo codice di procedura penale, in Fisco, 1992, pp. 310 e ss.

PONT CLEMENTE J. F., El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario, *Quincena Fiscal*, n. 5, 2010, p. 39.

PORCARO G. – LUPI R., Le controversie sul fermo di autoveicoli alla ricerca di un giudice, in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, p. 1441 e ss.

PORCARO G., Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004, in *Rass. trib.*, 2004, p. 2073 e ss.

POTOTSCHNIG P., Il sequestro conservativo, in *Il processo cautelare*, a cura di G. Tarzia, Cedam, 2004.

PROTETTI E., L'ipoteca nella giurisprudenza, Padova, 1971.

PROTO PISANI A., Chiovenda e la tutela cautelare, in *Riv. dir. proc.*, 1988, pp. 19 e ss.

PROTO PISANI A., Le tutele giurisdizionali dei diritti, Napoli, Jovene, 2003.

PROTO PISANI A., *Lezioni di diritto processuale civile*, IV ed., Napoli, 2002.

PROTO PISANI A., *Procedimenti cautelari*, in *Enc. Giur.*, vol. XXIV, Roma, 1991, p. 3.

PUCCIARIELLO P., Il fermo dei beni mobili registrati, in *Esec. forz.*, 2005, p. 1.

PUNZI C., *Il processo civile – Sistema e problematiche*, I, I soggetti e gli atti, II ed., Torino, Giappichelli, 2010.

PUOTI G. – CUCCHI B., *Diritto dell'esecuzione tributaria. Gli atti e le azioni tipiche della riscossione coattiva tributaria*, Padova, 2007.

QUERZOLA L., Appunti sulle condizioni per la concessione della tutela cautelare nell'ordinamento comunitario, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2000, p. 501.

RACUGNO G., *Concordato preventivo: il trattamento dei creditori*, in *Il dir. fallim. e delle soc. comm.*, 2009, p. 781.

RACUGNO G., Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione e transazione fiscale: profili di diritto sostanziale, in Trattato di diritto fallimentare, diretto da V. Buonocore e A. Bassi, Padova, I, 2010, 470 e ss.

RACUGNO G., Concordato preventivo e accordi di ristrutturazione dei debiti. Le novità introdotte dal D.L. 31.5.2010, n. 78 e dalla legge 3.7.2010, n. 122, in Il dir. fallim. e delle soc. comm., 2011, p.1.

RACUGNO G., Gli obiettivi del concordato preventivo, lo stato della crisi e la fattibilità del piano, in Giur. comm., 2009, p. 889.

RACUGNO G., Il procedimento di liquidazione della s.r.l., in Le società, 2012, p. 1043.

RACUGNO G., Il procedimento di scissione, in Il nuovo diritto delle società, 2011, p. 11.

RACUGNO G., Il rilascio di garanzie fideiussorie da parte degli intermediari finanziari non bancari, in Giur. comm., 2004, p. 373.

RACUGNO G., La domanda di concordato preventivo e gli effetti dell'instaurazione della procedura, in Il dir. fallim. e delle soc. comm., 2010, p. 187.

RACUGNO G., La fusione di società cooperative, in Riv. delle società, 2012, p. 346.

RAGUCCI G., La giurisdizione in materia di Tariffa di igiene ambientale e di altre entrate locali, in Giur. it., 2007, p. 239.

RAIMONDI S., Le azioni, le domande proponibili e le relative pronunzie nel codice del processo amministrativo, in Dir. proc. amm., 2011, p. 917 e ss.

RAMOS MÉNDEZ F., Las medidas cautelares en el proceso civil, Barcelona, 1974.

RANDAZZO F. – GUIDARA A., Processo tributario. Appunti per un corso di lezioni, Cuecm, Catania, 2012.



RANDAZZO F., Avvisi bonari ed esercizio informale di funzioni tributarie, in *Rass. trib.*, 2008, p. 460.

RANDAZZO F., Cancellazione della società e successione universale dei soci nei rapporti attivi e passivi, in *Quotidiano unico Ipsoa*, 17 giugno 2013.

RANDAZZO F., Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2745.

RANDAZZO F., La perpetuatio iurisdictionis in caso di fermo amministrativo di auto, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 601.

RANDAZZO F., Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi (in Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente), in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 57.

RANDAZZO F., La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 987.

RANDAZZO F., L'esecuzione delle sentenze tributarie, Padova, 2003.

RANDAZZO F., Litisconsorzio necessario fra condebitori d'imposta sugli atti di divisione, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 1002.

RANDAZZO F., Perplessità sul fermo del rimborso Iva per supposto credito da future note di variazione, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, p. 245.

RANDAZZO F., Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in Cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 848.

RANDAZZO F., Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo, in *Corr. Trib.*, 2009, 2690.

RASTELLO L., Revisione della disciplina dell'illecito amministrativo tributario punito con la pena pecuniaria, Cassa di Risparmio di Pistoia e Pescia, Pistoia, 1979.

RASTELLO L., Sanzioni tributarie, in *Noviss. Dig. It.*, XIV, Torino, 1969, p. 618.

RAU C., Le misure cautelari dell'amministrazione finanziaria, in Dir. e prat. Trib., 1984, pp. 997 ss.

RAVAZZONI A., Ipoteca, in Enc. Gir., XVII, Roma, 1989.

RAVAZZONI A., Le ipoteche, in Trattato di diritto privato, (cura di) P. Rescigno, XX, II ed., Torino, 1998, pp. 1 ss.

RAVAZZONI A., Le ipoteche, in Trattato di diritto civile e commerciale, (già diretto da) A. Cicu – F. Messineo – L. Mengioni (e continuato da) P. Schlesinger, Milano, 2006.

RECCHIONI S., Cautelare (processo) (voce), in Enc. Giur. Sole 24 Ore.

REDENTI E., Diritto processuale civile, III, Milano, 1957.

RICCI G. F., Principi di diritto processuale generale, II ed., Torino, Giappichelli, 1998.

ROCCO A., Trattato di diritto processuale civile, V, Processo cautelare, Torino, 1966.

RODRÍGUEZ BEREIJO A., Las garantías del crédito tributario, REDF, n. 30, 1981.

ROFFI R., Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo", in Giur. It., 1973, p. 136.

ROMANO A., Tutela cautelare nel processo amministrativo e giurisdizione di merito, in Foro It., 1985.

ROMBOLI R., Il ruolo del giudice in rapporto all'evoluzione del sistema delle fonti ed alla disciplina dell'ordinamento giudiziario, in <http://archivio.rivistaaic.it>.

ROSSI RAGAZZI F., Liquidazione di società: problematiche civilistiche e fiscali, in Il fisco, 2012, p. 4780.

ROSSI SANCHINI M., La tutela cautelare nel processo amministrativo, Giuffrè, 2006.

RUBINO D., L'ipoteca immobiliare e mobiliare, in Trattato di diritto civile e commerciale, (a cura di) A. Cicu – F. Messineo, Milano, 1956.

RUSCICA S., Le novità in tema di tutela cautelare nel processo amministrativo, Giuffrè, 2008.

RUSSO P. – FRANSONI G., I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 858.

RUSSO P. – FRANSONI G., La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati, commento a Cass. n. 15808 del 22 ottobre 2003, in *Il fisco*, 2004, p. 1192.

RUSSO P., Ancora sul giudicato e sulla sua ultrattività, in *Il fisco*, 2003, p. 5537.

RUSSO P., Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria, 1969.

RUSSO P., I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 415.

RUSSO P., I soggetti attivi nei delitti dichiarativi tributari, in *Il Fisco*, 2003, p. 5072.

RUSSO P., Il giusto processo tributario, in *Rass. trib.*, 2004, p. 11.

RUSSO P., Il nuovo processo tributario, in *Enc. Dir.*, XXXVI, 1987.

RUSSO P., Il riparto di giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 5 e ss.

RUSSO P., Impugnazione e merito nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 749.

RUSSO P., L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1551.

RUSSO P., L'evoluzione del Contenzioso tributario nel quadro dei mezzi di tutela giurisdizionale contro la Pubblica Amministrazione, in *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Milano, 1989, p. 1784.

RUSSO P., La giurisdizione tributaria alla luce delle modifiche legislative intervenute tra il 2001 ed il 2006, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi*

profili e problematiche, a cura di F. Batistoni Ferrara, Giappichelli, Torino, 2007, p. 39.

RUSSO P., L'onere probatorio in ipotesi di abuso del diritto alla luce dei principi elaborati in sede giurisdizionale, in *Il fisco*, 2012, p. 1301.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, 1999.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, 2002.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, II ed., 2009, Giuffrè, p. 263.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013.

RUSSO P., Problemi della prova nel processo tributario, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 375.

RUSSO P., Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 552.

SACCHETTO C., Diritto tributario (convenzioni internazionali), in *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè, Milano, p. 517.

SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, 2011.

SALA SÁNCHEZ P., XIOL RÍOS J.A. y FERNÁNDEZ MONTALVO R., Medidas cautelares, en *Práctica procesal Contencioso-Administrativa*, Tomo IX, Bosch, Barcelona, 1999.

SALETTI A., Appunti sulla nuova disciplina dei procedimenti cautelari, in *Riv. dir. proc.*, 1991, p. 355 e ss.

SAMORI G., Ammissibilità di un sequestro conservativo in presenza di un titolo esecutivo, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1984, pp. 148 e ss.

SANDULLI A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, Jovene, Napoli, II, 1989.

SANTAMARIA B., *Diritto tributario – Parte generale*, Giuffrè, 2011.

SANTULLI R., Sequestro: I - Sequestro giudiziario e conservativo - Dir. proc. civ., in Enc. giur. Treccani, Roma, 1998, 5, p. 7.

SARDELLA S., Considerazioni sull'individuazione del giudice competente a conoscere le questioni di legittimità del cosiddetto fermo amministrativo (ordinanza della Corte costituzionale 8 maggio 2007, n. 161), in Il fisco, 2007, p. 3530.

SARMIENTO RAMÍREZ ESCUDERO D., El control de proporcionalidad de la actividad administrativa, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

SASSANI B. – DELLE DONNE C., Manuale breve diritto processuale civile, Giuffrè, III ed., 2008, p. 255.

SBORDONE A. – LANDOLFO G., I mezzi di tutela nella riscossione delle imposte dirette e dei tributi straordinari, Jovene, Napoli, 1951.

SCAGLIONI A., Il sequestro nel processo civile, Milano, 1969.

SCAGLIONI A., Il sequestro, Milano, 1941.

SCAGLIONI A., Il sequestro nel processo civile, Milano, 1969.

SCALA A., La tutela del contribuente nella riscossione coattiva, in Rass. trib., 2008, p. 1299.

SCANO E., Le misure cautelari di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 (ipoteca e sequestro conservativo), in Il fisco, 2007, p. 3246.

SCARPINO M., La tutela cautelare ante causam nel processo amministrativo, in Giur. mer., 2011.

SCHIAVOLIN R., Commento all'art. 2 quater del D.l. 30 settembre 1994, n. 564, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 503.

SCHIAVOLIN R., Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 in Consolo – Glendi (a cura di), Commentario breve alle leggi del processo tributario, III Ed., Cedam, 2012, p. 265.

SCHIAVOLIN R., Brevi considerazioni sull'applicabilità della Cedu in materia tributaria, relazione del seminario La tutela del contribuente nelle decisioni della Corte EDU, Pisa, 11 aprile 2014.

SCHIAVOLIN R., Commentario breve alle leggi del processo tributario, III ed., Cedam, 2012, p. 292.

SCHIAVOLIN R., Le prove, in Il processo tributario, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, p. 473.

SCHIAVOLIN R., Sull'effetto devolutivo dell'appello nel processo tributario, in Dir. e Prat. Trib., 1988, p. 1988.

SCOCA F. G., Processo cautelare amministrativo e Costituzione, in Dir. proc. amm., 1983, p. 311 e ss.

SCUFFI M., Implicazioni sul processo tributario e prospettive di riforma del d.lgs. n. 546/1992, in Il fisco, 2009, p. 7451.

SECCIA D., Il D.Lgs. n. 74/2000 tra abrogazione e successione della legge penale nel tempo: l'emissione ed utilizzazione di fatture ed altri documenti per operazione inesistente, in Il Fisco, 2000, p. 7024.

SERRA DOMÍNGUEZ M., Teoria general de las medidas cautelares en Las medidas cautelares en el proceso civil, Boch, Barcelona, 1974.

SERRANO ANTÓN F., Las devoluciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996.

SERVIDIO S., Rimborso Iva e fermo amministrativo, in Il fisco, 2011, p. 3820.

SIERRA BRAVO R., Procedimiento recaudatorio, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, XVI, Edersa, Madrid, 1983.

SILVESTRI M. R. – LUPI R., Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso, in Dial. trib., 2014, p. 236.

SOANA G., I reati tributari, 2009.

SORRENTINO F., Applicabilità delle norme del codice di procedura civile nel processo tributario, Il fisco, 2003, p. 4495.

SORRENTINO F., Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente, in *Il fisco*, 2010, p. 525.

SPAGNOLETTI L., Le ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo dei beni mobili registrati in sede di riscossione di entrate mediante ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell'istituto), in *Giust. amm.*, 2003, p. 392.

SPINELLI G., Appunti sul sequestro e sulla confisca nelle leggi civili, penali e finanziarie, in *Ann. dir. proc. pen.*, 1937, p. 1078.

SPINELLI G., La repressione delle violazioni delle leggi tributarie, Milano, 1954.

SPINELLI G., Le preleggi penali finanziarie, commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4, Padova, 1933.

SPINELLI G., Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, Milano, 1957.

STOLFI G., Sequestro giudiziario e conservativo, in *Riv. dir. proc.*, 1975, p. 5.

TABET G., Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 383.

TABET G., La giurisdizione su provvedimento di fermo disposto a garanzia di un credito extratributario, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2008, p. 1041.

TABET G., La riforma delle sanzioni amministrative tributarie, G. Tabet (a cura di), Giappichelli, Torino, 2000, p. 1.

TABET G., Una giurisdizione speciale alla ricerca della sua identità, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 21.

TAMBURRINO G., Le ipoteche, in *Commentario Utet*, Torino, 1976.

TARULLO S., La tutela cautelare nel processo amministrativo tra vicende interne, vicende comunitarie e prospettive di riforma, in *Foro amm.*, 2000, pagg. 2492 e 2493.

TASSANI T., La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori, per i debiti fiscali della società, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 359.

TEJERIZO LÓPEZ J.M., El principio de la tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios, *REDF*, n. 82, 1994, p. 278.

TESAURO F., Evoluzione del contenzioso tributario e sue prospettive, in *Riv. G. Fin.*, 1994, p. 1451.

TESAURO F., Giustizia tributaria e giusto processo, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 309.

TESAURO F., Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria, in *Giust. trib.*, 2007, p. 11.

TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, parte generale, XI ed., Utet, 2011, p. 285.

TESAURO F., La prova nel processo tributario, in *Riv. dir. fin. a sc. fin.*, 2000, p. 73.

TESAURO F., Limiti ed esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie, in *Riv. dir. fin.*, 1976, p. 1390.

TESAURO F., L'onere della prova nel processo tributario, in *Riv. dir. fin.*, 1986, p. 77.

TESAURO F., Manuale del processo tributario, G. Giappichelli Editore, 2009.

TESAURO F., Manuale del processo tributario, II ed., Giappichelli, Torino, 2014.

TESORO G., Principi di diritto tributario, Bari, 1938, p. 496 ss.

TINELLI G., Istituzioni di diritto tributario, Cedam, 2003.

TOMMASEO F., Lezioni di diritto processuale civile. Disposizioni generali, I, Cedam, 2002.

TOMMASEO F., I provvedimenti d'urgenza, Padova, 1983.

TORRENTE A. – SCHLESINGER P., Manuale di diritto privato, (a cura di) F. Anelli – C. Granelli, XX ed., Giuffrè.



TOSI L., La conciliazione giudiziale, in Il processo tributario, G.S.D.T., a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, 885.

TRABUCCHI A., Istituzioni di diritto civile, G. Trabucchi (a cura di), Cedam, 2005.

TRAVERSI A. – GENNAI S., I nuovi delitti tributari, 2000.

TRIMARCHI P., Istituzioni di diritto privato, Milano, 1998.

TRIVELLIN M., Sospensione dei rimborsi e compensazione, in F. Moschetti – L. Tosi (a cura di), Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, Padova, 2000, p. 737.

TROCKER N., Processo civile e costituzionale, Milano, 1974.

TROMBELLA L., Il giudicato tributario e le imposte periodiche, in Dir. e Prat. Trib., 2003, p. 1101.

TROMBELLA L., La produzione di documenti nel processo tributario, in Riv. dir. trib., 2005, p. 921.

TURCHI A., I poteri delle parti nel processo tributario, Torino, 2003.

TURCHI A., Reclamo e mediazione nel processo tributario, in Rass. Trib., 2012, p. 898.

TURCO C., Lezioni di diritto privato, Giuffrè, 2011.

TURIS P., Azione revocatoria ordinaria proposta da Equitalia e cessione dell'immobile in ambito familiare, in Il fisco, 2013, p. 5457.

TURIS P., Esclusa l'applicazione del fermo amministrativo nell'ipotesi di rimborso Iva, in Il Fisco, 2009, p. 4797.

URICCHIO A., Il fermo di beni mobili registrati: limiti e condizioni di utilizzabilità nell'ambito delle procedure di riscossione coattiva, in TributiImpresa, 2004, p. 291 e ss.

VELLANI M., Conversione del sequestro conservativo in pignoramento e creditori intervenuti, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1978, pp. 31 ss.

VELLANI M., In tema di effetti sostanziali del sequestro conservativo, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1966, pp. 1119 ss.

VELLANI M., La conversione del sequestro in pignoramento, Milano, 1955.

VERDE F., Appunti sul procedimento cautelare, in Foro it., 1992, V, 432 e ss.

VERDE F., Diritto processuale civile, Zanichelli, IV, 2010.

VERDE F., I provvedimenti cautelari. La nuova disciplina, Cedam, 2006.

VERDE F., Il sequestro nel diritto processuale civile, in Enciclopedia, collana diretta da P. Cendon, II ed., Cedam, 2003.

VERSANO C. – LUPI R. – STEVANATO D. – INGRAO G., Sospensione dei rimborsi Iva, carichi pendenti compensazione e tutela giurisdizionale, in Dial. trib., 2009, pp. 540 e ss.

VERSIGLIONI M., Commento al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie, a cura di Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, anno, II, p. 419.

VILLANI M., La costituzione delle parti nel nuovo processo tributario, in Corr. trib., 1996, p. 1487.

VILLANI M., La nuova disciplina della riscossione delle imposte, in Corr. trib., 1999, p. 3371.

VOGLINO A., Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione di ipoteca a tutela della riscossione, in Boll. trib., 2006, p. 1360.

VULLO E., Commento all'art. 22 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a cura di C. Consolo – C. Glendi, 2012, Commentario breve alle leggi del processo tributario, III ed., Cedam, p. 1242.

VULLO E., Il requisito del periculum in mora nel sequestro conservativo fiscale, in GT – Rivista di Giur. Trib., 2002, p. 74.

VULLO E., Il sequestro conservativo fiscale e gli atti dell'amministrazione finanziaria", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2002, p. 376.

VULLO E., L'attuazione dei provvedimenti cautelari, Torino, 2001.

VULLO E., La tutela delle parti e dei terzi nell'esecuzione dei sequestri, in Giur. it., 2004, pp. 1152 ss.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS A., Artículo 81. Medidas cautelares, en Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, Aranzadi, Navarra, 2004.

ZANETTI F., Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela alla luce del carattere impugnatorio del processo, in Rivista di diritto tributario, 2008, p. 186.

ZANOBINI G., La sistemazione delle sanzioni fiscali, in Riv. dir. pubbl., 1929, p. 501.

ZANOTTI N., Avviso di recupero del credito d'imposta e art. 12, ultimo comma, della l. n. 212 del 2000, in Riv. dir. trib., 2013, p. 202 ss.

ZANOTTI N., La sospensione cautelare in grado di appello, in Rass. trib., 2011, p. 629.

ZANOTTI N., Vis espansiva delle occasioni di accesso alle commissioni tributarie: è impugnabile il processo verbale di constatazione?, in Rass. trib., 2012, p. 1487.

ZIZZO G., Il regime delle prove e il giusto processo, in Rass. Trib., 2013, p. 475.

ZORNOZA PÉREZ J. y GABRIEL MUÑOZ MARTINEZ, Infracciones y sanciones tributarias, en Universidad Externado de Colombia, 2007, p. 673.

ZORNOZA PÉREZ J. y LÓPEZ H., Las sanciones Administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria, 2008, Marcial Pons, 2008.

ZORNOZA PÉREZ J. y MARIN-BARNUEVO FABO, Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario, en Revista Crónica tributaria, n. 71, p. 85.

ZORNOZA PÉREZ J., El régimen sancionador de la Ley 20/1989 (Comentario al Auto del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad

Valenciana de 28 de noviembre de 1991), en Revista Crónica tributaria, n. 63, p. 131.

ZORNOZA PÉREZ J., El sistema de infracciones y sanciones tributarias: los principios constitucionales del derecho sancionador, Civitas, Madrid, 1992.

ZUMPANO M., Sequestro giudiziario e conservativo, in Enc. Dir., XLII, Milano 1990.